ISSN 2965-0623

Revista de Direito Tributário OAB/CE

Vol. 1, Nº 2, out./dez. 2022

Fortaleza | Ceará

OAB CEARÁ
Comissão de Direito Tributário

© 2022 Revista de Direito Tributário OAB/CE
Todos os artigos são de inteira responsabilidade dos autores.

EDITORA CHEFE
Emanuela Paula Martins

EDITORES EXECUTIVOS
Líslie de Pontes Lima
Pryscilla Régia de Oliveira Gomes
Rita Helena de Queiroz Gadelha

CONSELHO EDITORIAL
Hamilton Gonçalves Sobreira – Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE
Líslie de Pontes Lima – 1ª Vice - Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE
Elisberg Francisco Bessa Lima – 2º Vice - Presidente da Comissão de direito Tributário da OAB/CE
Helder Braga Arruda Junior – Secretário Geral da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE
Fernando Augusto de Melo Falcão – Secretário Geral Adjunto da Comissão de Direito Tributário OAB/CE

DIRETORIA OAB/CE 2022-2024

Presidente
José Erinaldo Dantas Filho

Vice-Presidente
Christiane do Vale Leitão

Secretário-Geral
David Sombra Peixoto

Secretário-Geral Adjunto
Rafael Pereira Ponte

Tesoureira
Camila Ferreira Fernandes

Tesoureiro Adjunta
Thiago Morais Almeida Vilar

Diretor Adjunto de Relações Institucionais
Francisca Jane Eire Calixto de Almeida Morais

Diretor Adjunto de Acesso à Justiça
Antônio Cleto Gomes

Diretor Adjunto de Subsecções
Marco Antônio Sobreira

Diretor Adjunto de Prerrogativas
Márcio Vitor Meyer de Albuquerque

Diretor Adjunto para a Jovem Advocacia
Bruno Luís Magalhães Ellery

CONSELHO FEDERAL
Ana Paula Araújo de Holanda
Ana Vládia Martins Feitosa
Caio César Vieira Rocha
Cássio Felipe Goes Pacheco
Hélio das Chagas Leitão Neto
Katianne Wirna Rodrigues Cruz Aragão

Revisor de português: José Heráclito Paulino da Silva Júnior

Diagramação e capa: Antônio Franciel Muniz Feitosa

Catalogação na publicação elaborada por
Thailana Lima Tavares - CRB-3/1537

R454 Revista de Direito Tributário OAB/CE [recurso eletrônico]. -- Vol. 1, nº 2, out./dez. 2022. -- Fortaleza: Ordem dos Advogados do Estado do Ceará, 2022-

ISSN 2965-0623

Semestral, 2022-

1. Direito Tributário. 2. Ciência Jurídica. 3. Jurisprudência — Legislação especializada.

CDU 34:336.2

ORDEM DOS ADVOGADOS DO ESTADO DO CEARÁ

Av. Washington Soares, nº. 800 Guararapes – Fortaleza – CE – CEP 60810-300
Site da OAB/CE: https://oabce.org.br/
Site da Revista: https://oabce.org.br/comunicacao/publicacoes/
Site do PDF: https://oabce.org.br/wp-content/uploads/2022/09/Revista-Direito-Tributario-OAB-CE-Vlo.1_N1_2022.pdf
e-mail: vice.presidencia@oabce.org.br
e-mail: revistadireitotributariooabce@gmail.com
Whatsapp (85) 3216-1600 / (085)986206291
PABX: [085] 3216-1600

CONSELHO ESTADUAL
Adailton Freire Campelo
Adhara Silveira Camilo
Alanna Castelo Branco Alencar
Aline Gurgel Mota Ferreira Gomes
Amanda Arraes de Alencar Araripe Nunes
Ana Lígia Peixe Laranjeira
Ana Paula da Graça Brito Oliveira
Ana Paula de Oliveira Rocha
Angélica Mota Cabral
Ângelo Rodrigues Gadelha Moreira
Antônia Cileide de Araújo
Antônio Cleto Gomes
Antônio Carlos Fernandes Pinheiro Júnior
Arsênia Parente Breckenfeld
Artur Feitosa Arrais Martins
Bruno Luís Magalhães Ellery
Bruno Torquato Pedrosa
Carolina Barreto Alves Costa Freitas
Carlos Eduardo Romanholi Brasil
Cármen Lidiane Soares Coutinho
Cinthia Greyne Araújo da Silva
Clara Rachel Feitosa Petrola
Dayse Braga Martins
Daniel Carlos Mariz Santos
Dayane de Castro Carvalho
Edgar Belchior Ximenes Neto
Eduardo Diogo Diógenes Quezado
Eliene de Oliveira Bezerra
Elisa Ivna Pinheiro Costa
Erika Menezes Albuquerque
Francisca Jane Eire Calixto de Almeida Morais
Francisca Sandrelle Jorge Lima
Francisco Raul Félix Pinto
Gabriela Nascimento Lima
Gilmara Maria de Oliveira Barbosa
Hamilton Gonçalves Sobreira
Helaine Maria Reis Martins
Igor César Rodrigues dos Anjos
Ismael Pedrosa Machado
Isaac Sandro Pinheiro Andrade
Jefferson de Paula Viana Filho
Jéssica Teles de Almeida
João Victor Duarte Moreira
José Djalro Dutra Cordeiro
José Domingues Ferreira da Ponte Neto
José Lino Fonteles da Silveira
José Osmar Celestino Júnior
José Patrício Pereira Melo
José Washington de Sousa Pinheiro
Júlia Barreto Damasceno
Keliane Maciel Vieira Benevides
Klaus de Pinho Pessoa Borges
Laydson Alves de Sousa
Leila Regina Paiva de Souza
Luciano Alves Daniel
Luiz Crescêncio Pereira Júnior
Luiz Guilherme Eliano Pinto
Luiz Henrique Gadelha de Oliveira
Marcelo de Oliveira Monteiro
Márcio Vitor Meyer de Albuquerque
Marco Antônio Sobreira Bezerra
Maria Cristina Fernandes Rosado
Maria Noemia Pereira Ladim
Maria Zilda Vasconcelos Fernandes Viana
Mariana Gomes Pedrosa Bezerra
Nathalia Aparecida Sousa Dantas
Nayana Cruz Ribeiro
Patrícia de Abreu Viana
Rachel Philomeno Gomes Cavalcanti
Rafael Fernandes de Alcântara
Renata Marcelo Pinto de Oliveira
Raquel Arrais Rocha Cunha Porto
Ricardo César Vieira Madeiro
Ricardo Wagner Amorim Tavares Filho
Rodolfo Licurgo Tertulino de Oliveira
Saulo Gonçalves Santos
Sheila Dantas Bandeira de Melo
Sônia Maria Cavalcante Melo
Thiago Morais Almeida Vilar
Timóteo Fernando da Silva
Vanessa Batista de Oliveira
Victor Valença Maia
Yanna Paula Luna Esmeraldo

CONSELHO CONSULTIVO OAB JOVEM

Diretora Institucional
Júlia Barreto Damasceno

Membros
Acácia Gomes Norões
Adriana Fonteles Silva
Ana Larisse de Souza Pinto
Antonio Eric Freire Apoliano
Brenda Lacerda Franco
Breno Pinto Gondim de Almeida
Caio Bindá de Queiroz Gomes
Camila Bastos Diógenes Pinheiro Ribeiro
Camille Rodrigues de Andrade
Carlos Alcides Rodrigues de Sousa
Carolina Dantas Azin Rocha
Danilo Castelo Branco Teles de Menezes
Davi Tavares Ferreira
Francisco José Falcão Braga Filho
George Carneiro Rolim
Glauciliane Costa de Sousa
Hélio das Chagas Leitão
Hiago Marques de Brito
Igor Bento de Oliveira
Igor Leitão Chaves Cruz
Ingrid Baltazar Ribeiro Filgueiras
Ingrid Pita de Castro Barbosa
Jeronnico Candido do Nascimento
João Victor Madeiro Diogo Cruz
João Vitor Macêdo Gonçalves Fechine
Jordana Gabriela Alves Flor Maciel
Jose Eduardo Bezerra Costa
José Oscélio Forte Ramos Júnior
Julianna de Paula e Silva
Linya Blanda de Oliveira D. Cordeiro
Lohana Giafony Freitas de Luna
Louanya Karol Ferreira da Silva
Marcos Guilherme Cordeiro Bispo
Maria Vilmara Pinto Carneiro
Marina Jucá Oliveira
Matheus Bronziado Teles
Micaeli Maria Campos Maciel
Patrícia Lima Vieira de Souza
Pedro Felipe Pinheiro Brito
Pedro França Pinto Mota Alexandrino
Priscila Bezerra de Menezes
Pryscilla Régia de Oliveira Gomes
Rafael Peixoto Oliveira
Rodrigo Cavalcante Gomes
Sabino Henrique da Silva
Sabrina Valéria Melo Peres Portela
Sandra Maria Girão Brito
Thaís De Oliveira Nogueira
Thiago Andrade Dias
Thiago Moura Sousa
Vanessa Mesquita Sousa
Vinicius Furlanetti Barros Machado

SUBSECÇÕES

CANINDÉ
caninde@oabce.org.br

Presidente:
Neudson Nascimento Moreira

Vice-Presidente:
Joana Angélica Silva

Secretário(a)-Geral:
Jacinta de Fátima Alves Cardoso

Secretário(a)-Geral Adjunto:
Marcelo de Oliveira Lima

Tesoureiro:
Antônio Weber Magalhães Monteiro Neto

CARIRI ORIENTAL
caririoriental@oabce.org.br

Presidente:
Francisco Vicelmo Feitosa Sales

Vice-Presidente:
Albantina Cruz Martins Moreira

Secretário(a)-Geral:
Clístenes Filgueira Santos

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Maria Neli de Almeida Inocencio Leite

Tesoureiro(a):
Rommel Ramalho Leite

CRATO
crato@oabce.org.br

Presidente:
Aderson Feitosa Ferro Terceiro

Vice-Presidente:
Maria Lua Pinheiro Santiago

Secretário(a)-Geral:
José Jefferson Campos de Santana
Secretário(a)-Geral Adjunto(a):

Keila Letícia Galindo Alencar
Tesoureiro(a):

Maria Eduarda Garcia Lucena

IGUATU
iguatu@oabce.org.br

Presidente:
Danilson de Carvalho Passo

Vice-Presidente:
Rangel Pereira Ribeiro

Secretário(a)-Geral:
Paula Mendonça Alexandre de Freitas

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Iane Bezerra Lopes

Tesoureiro(a):
Francisco Edmilson Alves Araújo Filho

INHAMUNS
inhamuns@oabce.org.br

Presidente:
Ronisa Alves Freitas

Vice-Presidente:
Marcos Pereira Torquato

Secretário(a)-Geral:
Maria Nair Viana de Freitas

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
João Joab Bonfim Lacerda

Tesoureiro(a):
Anna Nathália Cavalcante de Carvalho

ITAPIPOCA
itapipoca@oabce.org.br

Presidente:
Niefson Bruno Oliveira Santos

Vice-Presidente:
Clara Vasconcelos Silveira

Secretário(a)-Geral:
Thyara Pinto Barreto de Sousa

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Anderson Barroso de Farias

Tesoureiro(a):
Inácio Raoni Cruz Oliveira

JUAZEIRO DO NORTE
juazeiro@oabce.org.br

Presidente:
Francivaldo de Lemos Pereira

Vice-presidente:
João Alberto Morais Borges Filho

Secretário-geral:
Wesley Gomes Monteiro

Secretária-geral adjunta:
Tamyris Madeira de Brito

Tesoureira:
Carolinne Coelho de Castro Coutinho

LITORAL LESTE
aracati@oabce.org.br

Presidente:
Luís Gonzaga Batista Júnior

Vice-Presidente:
Xeila Maiane da Silva Freitas

Secretário(a)-Geral:
Dorabel Santiago dos Santos Freire

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
José Ulisses Melo de Lima

Tesoureiro(a):
João Climarcos Ferreira

LITORAL OESTE
litoraloeste@oabce.org.br

Presidente:
Francisco Nivaldo de Moraes Pessoa

Vice-Presidente:
Ismênia Maria Sousa Campelo Matias

Secretário(a)-Geral:
Fabrício de Sousa Campos

Secretário(a)-Geral Adjunto:
Luísa Rosa Oliveira Lima

Tesoureiro(a):
Emannuelle Pollyanna Vieira de Oliveira

MACIÇO DE BATURITÉ
baturite@oabce.org.br

Presidente:
Janaína Roberto Nunes

Vice-Presidente:
José Gomes Leal Filho

Secretário(a)-Geral:
Ana Gláucia Lima Torres

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Luiz Artur de Oliveira Luz

Tesoureiro(a):
Tallita Saraiva Santos

Região Metropolitana de Fortaleza
rmf@oabce.org.br

Presidente:
Djacir Ribeiro Parahyba Neto

Vice-Presidente:
José Raimundo Menezes Andrade

Secretário(a)-Geral:
Vanessa Martinez Fanego

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Francisco Alderlan Alves de Oliveira

Tesoureiro(a):
Cesariny Dias Campos

SERRA DA IBIAPABA
ibiapaba@oabce.org.br

Presidente:
José Helter Cardoso de Vasconcelos Junior

Vice-Presidente:
Franci Paulo Isaias Araújo

Secretário(a)-Geral:
Francisca Gervania Silva Carvalho

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Jamilly Jenny Linhares Mota Junior

Tesoureiro(a):
Antônio Nunes Neto

SERTÃO CENTRAL
quixada@oabce.org.br

Presidente:
Davi Costa Pordeus

Vice-Presidente:
Antônio Jorge Chagas Pinto

Secretário(a)-Geral:
Emanuele Ferreira Nobre

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Maria Aparecida da Silva

Tesoureiro(a):
Marcelo Ortiz Silva de Oliveira

SERTÕES DE CRATEÚS
crateus@oabce.org.br

Presidente:
José Francisco Sales Júnior

Vice-Presidente:
Paula Frassinetti Cavalcante Melo
Secretário(a)-Geral:
Suelliny Machado Aguiar

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Paulo Gervanio Pinho de Oliveira

Tesoureiro(a):
Nixon Marden de Castro Sales

SOBRAL
sobral@oabce.org.br

Presidente:
Ezio Guimarães de Azevedo

Vice-Presidente:
Eveline Carneiro Gomes

Secretário(a)-Geral:
David Gomes Pontes

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Ana Luiza Barbalho Parente

Tesoureiro(a):
Joaquim Jocel de Vasconcelos Neto

VALE DO JAGUARIBE
limoeiro@oabce.org.br

Presidente:
Richardson Reis de Freitas

Vice-Presidente:
Alexia Vivian Rodrigues de Souza

Tesoureiro:
André Alisson Lima Freitas Chaves

Secretário(a)-Geral:
Raphaela Barros Gadelha

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Dilberto Baltazar Chaves

VALE DO SALGADO
oabcevaledosalgado@gmail.com

Presidente:
José Kleber Felinto Colares

Vice-Presidente:
Isadora Albernaz Roberto de Carvalho

Secretário(a)-Geral:
Daniel Celestino de Albuquerque

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Elis Josefine Pereira Oliveira Pinheiro

Tesoureiro(a):
Diego Alves de Sousa Rolim

Tribunal de Ética e Disciplina - TED
Presidente
Sérgio Silva Costa Sousa

1º Vice-presidente
Eduilton Francisco de Vasconcelos Barros

2º Vice-presidente
Raimundo Farias Martins Amorim

Secretário-geral
Afonso Aragão Carvalho Junior

Secretário-geral Adjunto

Carlos Eden Melo Mourão

Tribunal de Defesa de Prerrogativas – TDP

Presidente
Antônio Cleto Gomes
Vice-presidente Institucional

José Boaventura Filho

Vice-presidente Administrativo
Sabrina Milane Veras Campos

Secretário-Geral
Wesley Alvez Miranda

Secretário- Adjunto
Ana Zelia Cavalcante Oliveira

Centro de Apoio e Defesa do Advogado e da Advocacia

Coordenador
José Navarro

Advogados
Paulo Oliveira e Cesar Azevêdo
Meira Barbosa

Escola Superior de Advocacia do Ceará - ESA/CE
Presidente
Eduardo Pragmácio Filho

Vice-presidente
Wyllerson Matias Alves de Lima

Secretário-Geral
Átila Gomes Ferreira

Secretária-Geral Adjunta
Adhara Silveira Camilo

Tesoureiro
Raphael Franco Castelo Branco Carvalho

Diretora Acadêmica
Érica Veríssimo Martins

Diretor Adjunto para Subseccionais
Hélter Dias Lima

Caixa de Assistência dos Advogados do Ceará – CAACE

Presidente
Lucas Asfor Rocha Lima

Vice-presidente
Waldir Xavier de Lima Filho

Secretária-Geral
Francisca Maria Lima Castelo Branco

Secretária-geral Adjunta
Deysiane Souza da Silva

Tesoureiro
Fernando André Martins Teixeira

SUMÁRIO

Revista de Direito Tributário OAB/CE
vol. 1, nº 2, out./dez. 2022

09 **O direito tributário e a necessária conexão com os objetivos do desenvolvimento sustentável**
Denise Lucena Cavalcante

12 **A transação tributária na União: possibilidades de aprimoramento**
Michel André Bezerra Lima Gradvohl

15 **Apreensão de mercadorias pelo fisco: obrigatoriedade da manutenção do valor da base de cálculo até o trânsito em julgado na esfera administrativa**
José Ribeiro Neto

19 **As repercussões com a suspensão e o retorno da cobrança do DIFAL**
Ananias Rebouças Brito

21 **Narrativas e vivências da Educação Fiscal no Ceará**
Germana Parente Neiva Belchior

25 **A responsabilidade do sócio com poder de gerência por dívidas tributárias da pessoa jurídica dissolvida irregularmente: considerações acerca dos Temas 962 e 981 de precedentes qualificados do Superior Tribunal de Justiça – STJ**
Felipe Nóbrega Franklin

28 **A inserção do drawback sobre serviços na legislação aduaneira como incentivo às exportações: medida eficaz ao comércio internacional brasileiro?**
Felipe José Braga Hortêncio Jucá, Melina Coelho Garcia

31 **As nulidades materiais e formais no contexto jurisprudencial do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará**
Pedro Magalhães Portela, Talita Moura Barreto Pontes

34 **O Mandado de Segurança como ação cabível para declarar o direito à compensação tributária – análise comparativa da Súmula nº 213 do STJ e Súmula nº 271 do STF**
Felipe de Lima Vieira

37 **A Inconstitucionalidade da taxa de declaração de não similaridade instituída pela Lei 15.838/2015, que é condição para fruição do diferimento de ICMS na importação de mercadorias pelos beneficiários do Fundo de Desenvolcimento Indústrial – FDI**
Pedro Magalhães Portela, Gabriel Rodrigues Magalhães

40 **O ITCMD no arrolamento sumário e a simplificação procedimental**
Átilla Djazianny de Oliveira

43 **O ICMS-ST e a ilegalidade de sua inclusão no faturamento do contribuinte substituído**
Danielle de Almeida Rocha

46 **A dogmática do imposto sobre a renda na Alemanha e sua relação com a ADI nº. 5422 e com a (não) tributação sobre verbas alimentares no Brasil**
Cleber José Pontes Muniz Filho

SUMÁRIO

49 | **Transação tributária no âmbito municipal: experiência de Blumenal/Sc como referência à legislação fiscal do Município de Fortaleza/Ce**
Elisberg Francisco Bessa Lima, David Montezuma Mota Ribeiro

52 | **100 anos do Imposto de Renda no Brasil: passado, presente e futuro**
Sylvester Friedkin de Sousa Firmeza

55 | **ADI 5422: Imposto de renda sobre pensão alimentícia e decisão do STF com efeito vinculante**
Roberta Porto Costa

57 | **A Gestão tributária e a tríade ESG – Perspectivas de impacto nos negócios**
Raimundo José de Oliveira

60 | **Ilações sobre o FGTS e a vedação ao pagamento direto ao funcionário, a possibilidade de legitimação através do crivo do judiciário e a necessidade de redução dos valores em execução fiscal**
Helder Braga Arruda Junior, Emanoel Lima Dos Santos

63 | **A incidência do imposto sobre a renda de pessoa física para os rendimentos recebidos de forma acumulada**
Ana Neyle Olímpio Holanda

Editorial

Emanuela Paula Martins

Lattes: Orcid:

Pós-graduanda em Direito e Planejamento Tributário e Graduação em Direito pela Universidade de Fortaleza - Unifor. Graduação em Gestão de Recursos Humanos pela Unifanor. Conciliadora certificada pelo CNJ /CEJUSC – CE. Experiências profissionais: Secretária editorial do Conselho Superior de Editoração da Universidade de Fortaleza – Unifor. Membro da Comissão de Direito Tributário e Editora Chefe da Revista Direito Tributário da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE (CDTRIB). Editora Executiva da Escola Superior de Advocacia do Estado do Ceará – ESA. Autora na Cartilha Tributária da OAB/CE. Estágios voluntários no Cejusc - Fórum / Unifor e estágio na 21ª Vara da Justiça Federal – EPJ- Unifor e Programa Aluno Voluntário de Iniciação Científica na área Ambiental. E-mail: emanuelapaulamart@gmail.com

Caros leitores,

Inicio o editorial da Revista de Direito Tributário OAB/CE destacando a essencialidade do pesquisador para o mundo, por ter como premissa perseguir a resolutividade de problemas, estar frequentemente estimulado a buscar respostas, manter a motivação intrínseca pela descoberta e fomentar seus objetivos e hipóteses. O pesquisador tem como característica a inquietude, porque o essencial não lhe basta, e os pesquisadores e cientistas jurídicos vão sempre em busca de soluções para transformar os novos e os velhos acontecimentos, incorporando a inovação para implantar resoluções jurídicas que melhorem a vida em sociedade.

Esta 2ª edição da Revista de Direito Tributário OAB/CE traz 19 artigos inéditos oriundos de pesquisas com viés de interesse da sociedade em geral, sendo priorizados matérias voltadas a comentários de jurisprudência e legislação especializada de direito tributário, os quais apresentam pensamentos críticos, capazes de produzir novos conhecimentos que reverberam nos pontos mais longínquos da nossa sociedade, denotando compromisso com a humanidade e fazendo valer o esforço acima referido para o alcance das necessidades do contribuinte, do fisco e dos advogados que são indispensáveis a advocacia pública.

Nossos agradecimentos a cada autora e autor, pelos ricos artigos de opinião escritos, assim como a Diretoria da OAB/CE nas pessoas do Presidente Dr. Erinaldo Dantas, Vice-Presidente Dra. Christiane Leitão, Secretário-Geral Dr. David Sombra Peixoto, Coordenador Geral Adjunto Dr. Raphael Castelo Branco, a Diretoria da Comissão de Direito Tributário Presidente Hamilton Sobreira, Vice-Presidente Líslie de Pontes, 2º Vice-Presidente Eliberg Bessa, Secretário-geral Fernando Falcão e Secretário Adjunto Helder Braga, a Assessoria de Comunicação da OAB/CE coordenada por Rebecca Brasil e as Editoras Executiva Dra. Priscylla Régia de Oliveira Gomes e Dra. Rita Gadelha Helena de Queiroz Gadelha.

Recomendo a leitura dos artigos de opinião que encorpam a Revista de Direito Tributário OAB/CE, possibilitando que o leitor reúna dados, informações, teorias, para o desenvolvimento de uma atitude cientifica, do pensamento crítico, reflexivo e autônomo.

Boa leitura!
Emanuela Paula Martins
Editora Chefe da Revista de Direito Tributário OAB/CE

ARTIGO

O direito tributário e a necessária conexão com os objetivos do desenvolvimento sustentável

Denise Lucena Cavalcante

Lattes: Orcid:

Professora Titular de Direito Tributário e Financeiro/UFC. Pós-doutorado pela Universidade de Lisboa. Doutora pela PUC/SP. Líder do Grupo de Pesquisa em Tributação Ambiental – GTA/UFC/CNPq. Procuradora da Fazenda Nacional.
E-mail: deniselucenac@gmail.com.

A tributação é uma atividade-meio e tem como objetivo principal a arrecadação de recursos para atender as diversas despesas do Estado em prol da sociedade. Em decorrência da crise ambiental que ameaça a saúde planetária, torna-se fundamental a inclusão do critério ambiental no Sistema Tributário Nacional, adequando a legislação vigente e futura à proteção ambiental.

Com esse foco, os instrumentos fiscais devem reforçar a adoção de medidas adequadas que auxiliem o grande desafio da mitigação dos danos ambientais no contexto contemporâneo, integrando-se às metas da Política Nacional sobre Mudança do Clima (Lei n. 12.187/2009[1]).

A interpretação sistemática do texto constitucional permite esse raciocínio, considerando que o art. 170[2], inciso VI (inserido na CF/88 pela Emenda Constitucional n. 42/2003), dispõe que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados diversos princípios, dentre os quais o da defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

A proteção ambiental é urgente, exigindo uma visão estratégica adequada que proporcione agilidade no processo de mudança de cultura, bem como efetivação de atos concretos nesse histórico momento de transição da economia marrom para a economia verde. A lentidão nesse processo de transição é um dos grandes riscos para a humanidade, cabendo ao Estado o deve de ajudar a acelerá-lo por intermédio de políticas públicas eficientes em áreas essenciais para o desenvolvimento da sociedade, notadamente naquelas que trazem grandes impactos ambientais.

É fundamental o apoio governamental para que as empresas e as organizações busquem atuações mais inovadoras e ambientalmente adequadas, revendo

1 BRASIL. Lei nº 12.187 de 29 de dezembro de 2009. **Institui a Política Nacional sobre Mudança do Clima - PNMC e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12187.htm. Acesso em: 20 de nov. de 2022.

2 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 de nov. de 2022.

seu modo de produção e remodelando os sistemas ultrapassados que isolavam os impactos ao meio ambiente das análises econômicas.

Neste contexto em que são exigidas mudanças urgentes de postura estatal e do próprio mercado, o Direito Tributário tem um importante papel em prol da sustentabilidade ambiental, daí o destaque para o **Direito Tributário Ambiental**. Não só os tributos, mas também os benefícios fiscais podem ser adequados para proteger o meio ambiente; contudo, ambos devem ser muito bem planejados para que não causem desequilíbrios no sistema tributário.

Os tributos representam importantes instrumentos para as políticas ambientais, podendo ser usados para refletir os custos da poluição, como alerta a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) no Relatório *Environmental Fiscal Reform* (OECD, 2017). Nesse contexto, torna-se imprescindível desenvolver políticas fiscais pertinentes aos **Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS),** para que o Brasil cumpra a Agenda 2030 e se adeque aos parâmetros internacionais de sustentabilidade.

O fundamento do desenvolvimento sustentável visa a satisfação das necessidades das gerações presentes sem comprometer as gerações futuras, não admitindo, assim, estímulos às atividades de mercado meramente extrativistas. É preciso checar regularmente as políticas fiscais e avaliar se essas passam nos requisitos da sustentabilidade.

Sempre que possível, deve haver a conexão das normas tributárias com os **Objetivos de Desenvolvimento Sustentável** apresentados pela ONU, como se depreende do documento *Transformando nosso mundo: a agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável*[3].

Os 17 objetivos entraram em vigor em 1º de janeiro de 2016 e correspondem ao conjunto de programas, ações e diretrizes que orientarão os trabalhos das Nações Unidas e de seus países membros rumo ao desenvolvimento sustentável. Eles devem atuar em áreas de grande relevância para o desenvolvimento e a proteção da humanidade nos próximos anos, quais sejam: 1. Erradicação da pobreza; 2. Fome zero e agricultura sustentável; 3. Saúde e bem-estar; 4. Educação de qualidade; 5. Igualdade de gênero; 6. Água potável e saneamento; 7. Energia limpa e acessível; 8. Trabalho de decente e crescimento econômico; 9. Indústria, Inovação e infraestrutura; 10. Redução das desigualdades; 11. Cidades e comunidades sustentáveis; 12. Consumo e produção responsáveis; 13. Ação contra a mudança global do clima; 14. Vida na água; 15. Vida terrestre; 16. Paz, justiça e instituições eficazes; e 17. Parcerias e meios de implementação.

Esses objetivos são considerados indivisíveis e integrados, buscando o equilíbrio nas três dimensões do desenvolvimento sustentável – econômica, social e ambiental –, o que justifica a ampla inclusão de diversos temas que não estão aparentemente conectados à questão ambiental, mas que certamente a influenciam direta ou indiretamente.

Inúmeras são as possibilidades de políticas fiscais com enfoque ambiental, principalmente, com a observância do que está previsto nos ODS 6, 7, 11, 13. O *Objetivo 6* trata da água potável e do saneamento e decorre do reconhecimento pela ONU da água como direito humano, sendo os anos de 2005-2015 definidos como a "Década internacional para a ação água para a vida". Nesse contexto, a Agência Nacional de Águas (ANA) elaborou o documento *Mudanças climáticas e recursos hídricos: avaliações e diretrizes para adaptação*, com o objetivo de apoiar a formulação do Plano Nacional de Adaptação às Mudanças do Clima[4]. Nesse documento, estabelece-se que a cobrança pelo uso dos recursos hídricos possui dois importantes papéis: o de reconhecer a água como bem econômico; e o de indicar o seu valor ao usuário, incentivando a racionalização do uso e obtendo recursos financeiros para ações voltadas a recursos hídricos.

Em relação ao *Objetivo 7*, referente à energia limpa e sustentável, o Brasil tem uma organização normativa razoável, inclusive com diretrizes legais expressas sobre a política energética nacional (Lei n. 9.478, de 6 de agosto de 1997[5]), definindo uma série de objetivos

3 Vide: https://www.undp.org/content/dam/brazil/docs/agenda2030/undp-br-Agenda2030-completo-pt-br-2016.pdf.

4 Vide: http://www3.ana.gov.br/portal/ANA/todos-os-documentos-do-portal/documentos-soe/mudancas-climaticas/mudanca-climatica-e-recursos-hidricos-2013-avaliacoes-e-diretrizes-para-adaptacao/mudancas-climaticas-e-recursos-hidricos-ana-2016.pdf.

5 BRASIL. Lei nº. 9.478 , de 6 de agosto de 1997. **Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9478.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.478%2C%20DE%206%20DE%20AGOSTO%20DE%201997&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20pol%C3%ADtica%20energ%C3%A9tica,Petr%C3%B3leo%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAncias. Acesso em: 20 de nov. de 2022.

decorrentes do aproveitamento racional das fontes de energia. Em 1997, a Lei de Política Energética Nacional (Lei n. 9.478) estabeleceu os objetivos para um desenvolvimento eficiente com o uso da energia de variadas fontes. Entre os objetivos, destacam-se a proteção do meio ambiente; a promoção da conservação de energia; o uso de fontes de energias alternativas; os incentivos de pesquisa e desenvolvimento para o setor de energia renovável; além da mitigação de emissões de gases efeito estufa e outros poluentes relacionados à energia e ao setor de transporte.

Em 2002, a Lei n. 10.438[6] criou o Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (PROINFA), com a finalidade de aumentar a participação da energia elétrica produzida por empreendimentos de produtores independentes autônomos, concebidos com base em fontes limpas e renováveis, a exemplo da eólica, das pequenas centrais hidrelétricas e da biomassa, no Sistema Elétrico Interligado Nacional, dando, assim, maior competitividade econômico-energética para os projetos de geração que utilizem fontes sustentáveis.

Posteriormente, a Lei n. 11.097, de 13 de janeiro de 2005[7], incluiu na matriz energética nacional a participação dos biocombustíveis e também o fomento por intermédio de políticas nacionais destinadas a estabelecer diretrizes para programas específicos, como os de uso do gás natural, do carvão, da energia termonuclear, dos biocombustíveis, da energia solar, da energia eólica e da energia proveniente de diferentes fontes alternativas.

Outras diretrizes referentes ao estímulo de energias renováveis estão previstas na Lei n. 12.490, de 16 de setembro de 2011[8], que inclui como objetivos da política energética brasileira.

Não bastasse isso, as políticas públicas referentes ao desenvolvimento das energias renováveis possuem estreita relação com o *Objetivo 11* – cidades e comunidades sustentáveis –, podendo ser compatibilizadas às políticas públicas destinadas ao oportuno movimento de desconcentração urbana, com a estruturação das redes básicas e respectivas linhas de transmissão, por exemplo.

Ainda, com relação ao combate às mudanças climáticas, previsto no *Objetivo 13*, merece destaque a Lei n. 12.187/2009, que aprovou a Política Nacional de Mudanças Climáticas (PNMC), com a definição de princípios, objetivos, diretrizes e expedientes para políticas públicas de mitigação dos efeitos da mudança climática.

Na PNMC, destacam-se os princípios da precaução e do desenvolvimento sustentável, além das responsabilidades comuns que, embora diferenciados no plano internacional, já estão todos reconhecidos expressamente no país. Merece destaque o art. 6, inciso VI, da referida lei, que enfatiza as medidas fiscais como instrumentos para atingir os objetivos estabelecidos nessa política pública, prevendo a inclusão de alíquotas diferenciadas, isenções, compensações e incentivos, a serem estabelecidos em lei específica. Esse artigo foi regulamentado pelo Decreto n. 9.578, de 22/11/2018[9], consolidando atos normativos do Poder Executivo federal, bem como dispondo sobre o Fundo Nacional sobre Mudança Climática (Lei n. 12.114/2009[10]) e a Política Nacional sobre Mudança do Clima.

Destaca-se, assim, a importância da conexão das políticas fiscais com as políticas ambientais, tendo em vista que as finanças públicas devem ser direcionadas, também, para subsidiar as ações contra as mudanças climáticas.

6 BRASIL. Lei nº. 10.438, de 26 de abril de 2002. **Dispõe sobre a expansão da oferta de energia elétrica emergencial, recomposição tarifária extraordinária, cria o Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (Proinfa), a Conta de Desenvolvimento Energético (CDE).** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10438.htm. Acesso em: 20 de nov. de 2022.

7 BRASIL. Lei nº. 11.097, de 13 de janeiro de 2005. **Dispõe sobre a introdução do biodiesel na matriz energética brasileira; altera as Leis nºs 9.478, de 6 de agosto de 1997, 9.847, de 26 de outubro de 1999 e 10.636, de 30 de dezembro de 2002; e dá outras providências.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11097.htm. Acesso em: 20 de nov. de 2022.

8 BRASIL. Lei nº. 12.490, de setembro de 2011. **Altera as Leis nºs 9.478, de 6 de agosto de 1997, e 9.847, de 26 de outubro de 1999, que dispõem sobre a política e a fiscalização das atividades relativas ao abastecimento nacional de combustíveis.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12490.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2012.490%2C%20DE%2016%20DE%20SETEMBRO%20DE%202011.&text=Altera%20as%20Leis%20n%C2%BAs%209.478,o%20%C2%A7%201%C2%BA%20do%20art. Acesso em: 20 de nov. de 2022.

9 BRASIL. Decreto lei nº 9.578, de 22 de novembro de 2018. **Consolida atos normativos editados pelo Poder Executivo federal que dispõem sobre o Fundo Nacional sobre Mudança do Clima, de que trata a Lei nº 12.114, de 9 de dezembro de 2009, e a Política Nacional sobre Mudança do Clima, de que trata a Lei nº 12.187, de 29 de dezembro de 2009**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9578.htm. Acesso em: 21 de nov. 2022.

10 BRASIL. Lei n. 12.114, de 9 de dezembro de 2009. **Cria o Fundo Nacional sobre Mudança do Clima, altera os arts. 6º e 50 da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, e dá outras providências.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12114.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2012.114%2C%20DE%209%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202009.&text=Cria%20o%20Fundo%20Nacional%20sobre,1997%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAncias. Acesso em: 22 de nov. de 2022.

ARTIGO

A transação tributária na União: possibilidades de aprimoramento

Michel André Bezerra Lima Gradvohl

Lattes: Orcid:

Doutor em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidad del Museo Social Argentino (UMSA). MBA em Gestão Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e em Direito Constitucional pela Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará (ESMEC). Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR) e em Engenharia Civil pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ/CE). Presidente da 4ª Câmara de Julgamento do Contencioso Administrativo Tributário da SEFAZ/CE (CONAT). Conselheiro do Conselho de Relacionamento com o Contribuinte (CONDECON). Membro da Comissão Técnica da Associação Nacional das Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (FEBRAFITE). Professor do MBA Executivo em ICMS da Faculdade CDL (FCDL).

E-mail: michel.andre07@gmail.com.

A transação tributária é um dos meios consensuais de solução de conflitos tributários, previsto desde 1966 pelo Código Tributário Nacional, mas que apenas com o advento do Código de Processo Civil de 2015, que passou a estimular a extinção de litígios por meio da cooperação entre as partes, com relativa autonomia em relação à autoridade julgadora, encontrou um ambiente propício ao seu desenvolvimento.

Nesse contexto, a União editou a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020[1], que instituiu a transação tributária junto à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, almejando, dentre outros pontos, reduzir o elevado volume de seu contencioso tributário. Atualmente a transação tributária pela União está regulamentada pelas Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022[2], Portaria RFB nº 247, de 18 de novembro de 2022, e Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020, esta última editada pelo Ministério da Economia.

Até a edição da Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022[3], que alterou a Lei nº 13.988/2020[4], a transação tributária pela União se deu basicamente no âmbito da PGFN, ou seja, após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa. Frente aos resultados modestos alcançados até o momento pela PGFN, neste artigo objetiva-se identificar sumariamente as características da transação tributária e do modelo adotado pela União para realizá-la, assim como propor aperfeiçoamentos a este modelo.

Inicialmente, observe-se que, no Brasil, o contencioso tributário pode se desenvolver tanto na esfera administrativa quanto na judicial, tendo que, neste último caso, a iniciativa pode se dar tanto pelo Ente Público, por meio das ações exacionais, quanto pelo sujeito passivo, através de ações antiexacionais.

O contencioso tributário é uma questão premente em praticamente todos os países, mas no Brasil assume proporções colossais, tendo que, apenas considerando

1 BRASIL**. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 22 de nov. de 2022.

2 BRASIL.**Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 6.757, de 29 de julho de 2022**. Disponível em: https://in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-pgfn/me-n-6.757-de-29-de-julho-de-2022-418965941. Acesso em: 23 de nov. de 2022.

3 BRASIL. **Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/L14375.htm. Acesso em: 23 de nov. de 2022.

4 BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 23 de nov. de 2022.

os tributos da União em litígio, os valores envolvidos subiram de R$ 2,275 trilhões em 2013 para R$ 3,440 trilhões em 2018, passando de 42,7% para 50,4% do PIB brasileiro.

No âmbito administrativo federal, o tempo médio de tramitação de um processo tributário até a decisão de segunda instância é de 6 anos e 3 meses, mas se a questão for à instância superior, acrescenta-se, em média, 3 anos e 5 meses. No Poder Judiciário, o tempo médio de tramitação de processos tributários está em torno de 9 anos e 3 meses.

A existência desse quadro caótico do contencioso tributário brasileiro estimulou a adoção de soluções inovadoras para reduzir o volume de recursos em litígio, aumentar a velocidade de solução das contendas e prover maior nível de segurança jurídica em matéria tributária. Parte da solução é a adoção de meios alternativos de solução de conflitos tributários.

Assim, foram apresentados em setembro de 2022, como fruto do trabalho realizado por uma comissão de juristas instituída pelo Senado Federal e pelo Supremo Tribunal Federal, dez anteprojetos de lei, incluindo um de lei complementar sobre normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária, um de lei de mediação tributária da União e um de lei ordinária de arbitragem em matéria tributária e aduaneira.

Mas a transação tributária, como dito, já se encontra prevista no CTN desde 1966[5], apresentando três pressupostos mínimos para a sua realização: um conflito instaurado; o desejo das partes de encerrar o conflito mediante concessões recíprocas e a existência de lei regulamentando a transação, podendo ser aplicada tanto a nível de conflitos no âmbito administrativo quanto no judicial.

O atual modelo de transação tributária da União, instituído e regulamentado pelo rol de dispositivos normativos informados no início deste artigo, evidencia que a transação tributária é aplicável a todos os créditos tributários sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e aos inscritos em dívida ativa ou sob cobrança pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

São vários os benefícios que podem ser considerados em transação tributária pela União, tais como o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais; o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições; a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL e o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros.

Também é possível conceder descontos nas multas, juros e encargos legais, desde que os créditos tributários transacionáveis sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, nos termos dos artigos 19, 21, 24 e 25 da Portaria PGFN nº 6.757/2022.

Verifica-se que tanto a nível da Receita Federal quanto da PGFN, as modalidades de transação tributária são: por proposta individual, por adesão quando o contencioso tributário decorre de relevante e disseminada controvérsia jurídica ou quando envolve pequeno valor.

A transação por proposta individual pode se dar tanto por iniciativa do sujeito passivo quanto da União, nas situações previstas, respectivamente, nas Portarias PGFN nº 6.757/2022 e Receita Federal do Brasil - RFB nº 247/2022[6], cabendo a adoção, em casos específicos, de procedimento simplificado.

A transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica tem o potencial de ser fator importante no encerramento de disputas tributárias que envolvam temas ainda cercados de incertezas, desde que os temas escolhidos pela administração tributária atendam efetivamente aos critérios dispostos no art. 30 da Portaria ME nº 247/2020[7], o que não vem ocorrendo, a par de sugestões de temas pela doutrina. O fato dessa modalidade ser a única em que é possível ser deferido desconto sobre o valor principal do crédito tributário defere elevado potencial de atratividade para seus editais.

5 BRASIL. **Lei n° 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 23 de nov. de 2022.

6 BRASIL. **Portaria da Receita Federal do Brasil nº 247 de novembro de 2022**. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127311. Acesso em: 24 de nov. de 2022.

7 BRASIL. **Portaria da Receita Federal do Brasil n° 247 de 16 de junho de 2020**. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110356. Acesso em: 25 de nov. de 2022.

Por sua vez, a transação tributária no contencioso tributário tido de pequeno valor, nos termos do art. 32 da Portaria ME nº 247/2020, ao passo de não vir a apresentar um resultado significativo em termos de valores financeiros envolvidos, possui o potencial de reduzir substancialmente a quantidade de contencioso tributário, administrativo e judicial, em curso.

Nesse ponto, é importante observar que, com o conflito tributário chegando ao Poder Judiciário, as consequências dos problemas do contencioso tributário brasileiro tendem a se tornar cada vez mais severas, dificultando tanto o pagamento do crédito tributário quanto a diminuição do próprio contencioso. O custo para a quitação do débito tributário aumenta significativamente com a sua inscrição na dívida ativa da União, tendo em vista a incidência de acréscimo legal no montante de 20% (vinte por cento).

Conclui-se que quanto mais próximo do vencimento da obrigação tributária não adimplida forem realizadas as tratativas de transação tributária, maior a probabilidade de êxito. Resta evidente que uma melhoria no modelo de transação tributária pela União seria o incremento da atuação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil nas tentativas de transação tributária, tendo sido um bom passo inicial a edição da Lei nº 14.375/2022 que alargou o rol de situações em que créditos tributários podem estar sujeitos a transação tributária por meio do órgão de arrecadação federal.

Por fim, há de se salientar que a atuação da administração tributária deve ser a mais isonômica possível. Nesse sentido, a transação tributária instituída pela União é um instrumento superior aos programas de regularização tributária denominados genericamente de Refis, em razão destes últimos deferirem benefícios sem considerar as peculiaridades dos sujeitos passivos, ao contrário do que ocorre com as três modalidades disponíveis para realização de transação tributária.

Contudo, também cabe à administração tributária incentivar a conformidade tributária, o que vem sendo realizado por diversos Estados por meio de programas de conformidade tributária, sendo adotada, dentre outras, a estratégia de deferir benefícios aos sujeitos passivos de acordo com o seu nível de cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

Assim, mais um possível aprimoramento aplicável ao modelo vigente de transação tributária no contencioso administrativo tributário da União seria classificar os sujeitos passivos de acordo com seu nível de conformidade tributária, aplicando essa classificação como um dos critérios para estratificar os limites das concessões que a União pode vir a deferir no âmbito de uma transação tributária.

Em suma, tem-se que a transação tributária instituída pela União é ainda incipiente e devendo evoluir para ser cada vez mais uma ferramenta de redução do contencioso tributário, provendo segurança e isonomia aos sujeitos passivos, devendo ser privilegiada a sua realização pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e ser adotada uma classificação dos sujeitos passivos com base no seu nível de conformidade tributária como um dos fundamentos para definir os limites dos benefícios passíveis de serem deferidos pela União.

ARTIGO

Apreensão de mercadorias pelo fisco: obrigatoriedade da manutenção do valor da base de cálculo até o trânsito em julgado na esfera administrativa

José Ribeiro Neto

Lattes: Orcid:

O autor é Auditor Fiscal aposentado da SEFAZ/CE. Advogado tributarista. Mestre em Direito Constitucional. Autor dos livros "Comentários à Legislação Tributária e Processual-Tributária do Estado do Ceará" e "Direito Tributário & Legislação Tributária do Estado do Ceará". Foi responsável pela elaboração da legislação tributária cearense durante 21 anos. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE. E-mail: jribeironeto1957@gmail.com.

As legislações tributárias relativas ao ICMS preveem a apreensão de mercadorias, quando em trânsito no território das respectivas unidades da Federação, em razão de eventuais irregularidades, a exemplo de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal ou quando acompanhadas de documentação fiscal considerada inidônea pelo Fisco.

Via de regra, essas apreensões ocorrem mediante lavratura de autos de infração, no qual são cobrados o ICMS e a multa respectiva. Em determinadas situações, há a cobrança apenas da multa, como nos casos de mercadorias não sujeitas à incidência do imposto, isentas ou com o imposto retido por substituição tributária ou, ainda, em decorrência do descumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Uma vez lavrado o auto de infração, com apreensão das mercadorias, essas podem ficar sob a guarda e conservação do próprio Fisco ou de terceiro interessado, hipótese em que este se reveste da condição de fiel depositário. Este terceiro interessado pode ser o próprio autuado – empresa transportadora, por exemplo – o contribuinte vendedor, o contribuinte adquirente ou qualquer outro contribuinte, desde que inscrito no Cadastro de Contribuintes do Fisco do respectivo ente tributante.

Caso as mercadorias fiquem sob a guarda do fiel depositário, caberá a este mantê-las sob sua guarda e conservação. Não podendo lhes dar qualquer destinação outra.

E aqui ocorre o equívoco!

É indubitável que, seja qual for o tipo de mercadoria, inclusive as não perecíveis, sempre ocorre um desgaste em razão do transcurso do tempo, haja vista que o processo administrativo tributário, até o seu desfecho definitivo, pode tramitar, em média, por cinco anos. É evidente que isso fere o bom senso, a razoabilidade, a economia e o mundo dos negócios; para não falar dos prejuízos auferidos pelas partes interessadas, inclusive pelo próprio Fisco, consoante demonstraremos a seguir.

Relativamente às mercadorias perecíveis, é comum que o Fisco permita a sua posse por um fiel depositário, que fica obrigado pela sua guarda e conservação. Já no tocante às mercadorias não perecíveis, o Fisco as apreende, ficando obrigado pela sua guarda e conservação, até o desfecho do processo administrativo tributário.

A apreensão pelo Fisco também ocorre em relação às mercadorias fungíveis e não fungíveis, por serem bem mais duráveis. Nada obstante as distintas classificações, uma vez apreendidas pelo Fisco, as mercadorias sempre sofrem desgaste ou se estragam, tornando-se inservíveis para uso ou consumo, resultando na perda de seu valor de mercado.

Evidentemente, tal perda de valor, dada a sua falta de circulação – **haja vista que toda e qualquer mercadoria precisa circular, ser objeto de mercância** – é provocada pelo Fisco, que as armazenou por um longo período de tempo. Mesmo as mercadorias fungíveis, isto é, que podem ser substituídas por outras, como ficam apreendidas pelo Fisco, perdem valor de mercado, quer por se tornarem obsoletas – quando surgem mercadorias mais modernas e com mais qualidade – quer por se estragarem ao longo do tempo.

É comum que os Fiscos estaduais incinerem mercadorias apreendidas que se estragaram em razão da ação do tempo. Ora, uma vez incineradas as mercadorias, a consequência é o encerramento do respectivo processo administrativo tributário, com a extinção do crédito tributário, pelo pseudopagamento (art. 156, inciso I, do Código Tributário Nacional).[1]

Esse pseudopagamento do crédito tributário prejudica tanto o próprio Fisco – **que não recebeu o crédito tributário que lhe era devido** – quanto o sujeito passivo – **que perdeu a totalidade de suas mercadorias** – afrontando os mais comezinhos princípios constitucionais, a saber: da legalidade, do direito à propriedade, do não confisco e do não prejuízo.

Fere o **princípio da legalidade** (art. 2.º, inciso II, e art. 150, inciso I, da Constituição Federal)[2] tendo em vista que, por ocasião da ação fiscal, as mercadorias apreendidas valiam um determinado valor, o mesmo apurado a título de base de cálculo pela autoridade administrativa lançadora do crédito tributário, com amparo no art. 142 do Código Tributário Nacional.[3] Por evidente, o valor da base de cálculo deve perdurar até a conclusão do respectivo processo administrativo tributário e seus desdobramentos:

1. No caso de **procedência total**, que o valor da base de cálculo, corrigido pela taxa SELIC, seja suficiente para quitar o crédito tributário exigido pelo órgão julgador, restituindo-se a diferença ao sujeito passivo autuado. Cabe ao Fisco dar a destinação que lhe aprouver às mercadorias apreendidas, posto que o sujeito passivo não teria qualquer interesse em reaver as mercadorias apreendidas após o transcurso de tanto tempo;

2. No caso de **procedência parcial**, que o valor da base de cálculo, corrigido pela taxa SELIC, seja suficiente para quitar o crédito tributário exigido pelo órgão julgador, restituindo-se a diferença ao sujeito passivo autuado. Cabe ao Fisco dar a destinação que lhe aprouver às mercadorias apreendidas, posto que o sujeito passivo não teria qualquer interesse em reaver as mercadorias apreendidas após o transcurso de tanto tempo;

3. No caso de **nulidade processual**, que o valor da base de cálculo, corrigido pela taxa SELIC, seja restituído ao sujeito passivo autuado. Cabe ao Fisco dar a destinação que lhe aprouver às mercadorias apreendidas, posto que o sujeito passivo não teria qualquer interesse em reaver as mercadorias apreendidas após o transcurso de tanto tempo;

4. No caso de **extinção processual**, que o valor da base de cálculo, corrigido pela taxa SELIC, seja restituído ao sujeito passivo autuado. Cabe ao Fisco dar a destinação que lhe aprouver às mercadorias apreendidas, posto

1 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996**. Código Tributário Nacional**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 08 de jun. de 2022.

2 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htma. Aesso em: 08 de jun. de 2022.

3 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 08 de jun. de 2022.

que o sujeito passivo não teria qualquer interesse em reaver as mercadorias apreendidas após o transcurso de tanto tempo.

Afronta o princípio do direito à propriedade (caput do art. 5.º da Constituição Federal)[4] na medida em que, após o trânsito em julgado na esfera administrativa, seja qual for a decisão do órgão julgador, o valor das mercadorias apreendidas – **equivalente ao valor da base de cálculo apurada pelo Fisco** – será reduzida em decorrência do transcurso do tempo, quer por motivo de desgaste, por se tornarem obsoletas ou por se estragarem.

Este valor reduzido das mercadorias apreendidas não foi provocado pelo sujeito passivo autuado, porém sim, pelo próprio Fisco, que as deixou à margem da circulação, deixando de gerar renda suficiente para cobrir os custos do sujeito passivo, relativamente ao crédito tributário eventualmente devido.

Ora, ao impedir a geração de renda, o Fisco feriu o direito de propriedade do sujeito passivo autuado.

De lembrar que o direito de propriedade está previsto no caput do art. 5.º da Constituição Federal[5], entendendo-se como o direito de usar, usufruir, dispor e circular com seus bens em território nacional.

Além disso, após o trânsito em julgado na esfera contenciosa administrativa, cujas decisões tenham sido pela improcedência do auto de infração ou nulidade, ou extinção do respectivo processo administrativo, a restituição das mercadorias apreendidas pelo Fisco, após o transcurso do tempo, perdeu inteiramente o seu valor de mercado, não servindo mais para comercialização, seja qual for a natureza das mercadorias.

Portanto, nessa linha de raciocínio, seria estupidez por parte do sujeito passivo requerer de volta as mercadorias apreendidas, devendo pedir a restituição do seu valor em espécie, considerando, por óbvio, o valor da base de cálculo apurada pelo agente do Fisco por ocasião da lavratura do auto de infração, o qual se mostrou inepto, seja no mérito, seja por vício formal.

Vilipendia o princípio do não confisco (art. 150, inciso IV. da Constituição Federal)[6] na medida em que, uma vez transitado em julgado o respectivo processo administrativo tributário, seja qual for a sua decisão – procedência, parcial procedência ou improcedência do auto de infração; nulidade ou extinção do processo administrativo tributário – o valor a ser considerado será o apurado após o trânsito em julgado, sobrelevando-se as seguintes consequências:

1. No caso de **procedência total ou parcial procedência do auto de infração**, as mercadorias serão objeto de leilão público, hipótese em que o valor das mercadorias apreendidas poderá perder até 90% (noventa por cento) do seu valor apurado pelo próprio agente do Fisco – base de cálculo – por ocasião da lavratura do auto de infração. Pode ocorrer que esse valor não seja suficiente sequer para cobrir a totalidade do débito fiscal, muito embora o Fisco decrete a extinção do crédito tributário, conforme art. 156, inciso I, do CTN[7], pelo pagamento, ainda que insuficiente. Nessa hipótese, ocorre o confisco, não em relação ao crédito tributário, mas sim no tocante à inexistência de saldo remanescente a ser restituído ao sujeito passivo autuado. Veja-se o exemplo: auto de infração lavrado por mercadorias acobertadas por documentação fiscal inidônea, com o ICMS retido por substituição tributária, apurando-se a base de cálculo no valor de R$ 100.000,00 (cem mil reais) e multa no valor de R$ 10.000,00 (dez mil reais). Assim, observa-se que o sujeito passivo autuado, após o trânsito em julgado do respectivo processo administrativo, teria um ativo, como se fosse um depósito administrativo, no valor de R$ 100.000,00 (cem mil reais), porém, após o leilão público, apurou-se tão somente a quantia de R$ 8.000,00 (oito mil reais), em razão do transcurso do tempo. Torna-se evidente que ocorreu, nessa situação, um confisco de, pelo menos, R$ 90.000,00 (noventa mil reais), em detrimento do sujeito passivo autuado;

2. No caso de **improcedência do auto de infração ou de nulidade ou extinção processual**, as mercadorias apreendidas serão objeto de restituição ao sujeito passivo autuado, que as receberá com valor bem inferior

4 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htma. Aesso em: 10 de jun. de 2022.

5 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htma. Aesso em: 10 de jun. de 2022.

6 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htma. Aesso em: 10 de jun. de 2022.

7 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. **Código Tributário Nacional**.Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 08 de jun. de 2022.

ao da época da lavratura do auto de infração, em razão do transcurso do tempo, seja por se tornarem obsoletas ou na condição de usadas, seja por se desgastarem ou se estragarem. É evidente que o sujeito passivo deverá ser restituído não mais em relação às mercadorias apreendidas, porém sim por meio de restituição do seu valor em espécie, corrigido pela SELIC, sob pena de caracterizar o confisco, vedado pela Constituição Federal de 1988, como visto acima.

Por fim, ataca o **princípio do não prejuízo** na medida em que, seja qual for a decisão do respectivo processo administrativo tributário, graças ao transcurso do tempo, decorrente da tramitação processual até o seu trânsito em julgado, as mercadorias apreendidas perderam seu valor de mercado, seja em razão de se tornarem obsoletas ou por ostentarem a condição de usadas – nada obstante estarem guardadas e conservadas sob a responsabilidade do Fisco ou de fiel depositário – ou até mesmo tornarem-se inservíveis para uso ou consumo, hipótese em que a perda das mercadorias seria total.

Ora, não se pode olvidar que as mercadorias foram apreendidas pelo Fisco exatamente para garantir o pagamento do crédito tributário enquanto tramitar o respectivo processo administrativo. E essa garantia pode ser equiparada a um **depósito administrativo**, não apenas do valor do crédito tributário eventualmente devido, mas sim da própria base de cálculo, a qual foi regularmente apurada pelo agente do Fisco quando da lavratura do auto de infração.

Assim, se as mercadorias apreendidas são garantias de eventual pagamento do crédito tributário, caso a decisão do respectivo processo administrativo tributário tenha sido pela total procedência ou pela parcial procedência, também servirão de garantias para a restituição do valor da base de cálculo ao sujeito passivo autuado nas decisões de improcedência do auto de infração, nulidade ou extinção processual.

E assim, tendo em vista que o prejuízo sofrido pelo sujeito passivo autuado, em decorrência da apreensão de suas mercadorias, foi motivado pelo próprio Fisco, que simplesmente as guardou em depósito próprio ou de terceiros – **fiéis depositários** – por um longo período de tempo, provocando a sua desvalorização ou até mesmo a sua perda total, pois que inservíveis para uso ou consumo.

Em vista de todo o exposto, entendemos que o valor da base de cálculo das mercadorias apreendidas, o qual foi apurado pelo próprio Fisco, deve prevalecer até o desfecho da decisão na esfera administrativa, cabendo ao Fisco restituir a totalidade desse valor nos casos de improcedência do auto de infração, nulidade ou extinção do processo administrativo tributário, ou saldo remanescente desse valor nos casos de procedência, ou parcial procedência do auto de infração.

ARTIGO

As repercussões com a suspensão e o retorno da cobrança do DIFAL

Ananias Rebouças Brito

Lattes: Orcid:

Graduado pela Universidade de Fortaleza (2007). Pós-graduado em Contabilidade e Planejamento Tributário pela Universidade Federal do Ceará (2010); MBA em Controladoria e Auditoria pela Faculdade Getúlio Vargas (2012); MBA em ICMS pela Faculdade CDL (2015); Presidente da Associação dos Contabilistas do Estado do Ceará - ACONTECE. Sócio-Diretor da Secran Contabilidade. Sócio-Diretor da Tax Prático. E-mail: ananias@secran.com.br.

O ICMS, apesar de competir aos Estados e ao Distrito Federal, possui impactos federais, pois a depender da carga tributária, haverá impacto direto na igualdade de condições, e para se chegar a preços competitivo no âmbito nacional.

Nessa seara, e com a publicação da Emenda Constitucional nº 87, em abril de 2015[1], ficou instituído que as operações e prestações interestaduais, destinadas ao consumidor final, são sujeitas a tributação pelo ICMS calculado pela diferença das alíquotas interestadual e interna. A medida se limita às operações com destino a não contribuintes, em decorrência do Convênio ICMS nº 93/2015[2], firmado entre os estados.

Anteriormente, a tributação ocorria pela alíquota interna do estado de origem, que ficava com o valor integral do imposto. Por isso, para equilibrar a arrecadação em tempos de e-commerce, como medida para reduzir os impactos da perda de arrecadação no estado de origem, instituiu-se uma partilha temporária do valor entre o estado do vendedor e o estado do comprador, graduando a transferência da arrecadação em 4 anos, até este passasse a ser recolhido integralmente ao estado de destino. O que ocorreu em 2019.

Contudo, com o julgamento do STF do Recurso Extraordinário 1.287.019/ DF[3], de repercussão geral, esta corte entendeu pela invalidade desta cobrança na forma do supracitado Convênio, visto a ausência de Lei Complementar disciplinadora deste, tornando assim, o DIFAL inconstitucional.

O Superior Tribunal Federal – STF, entendeu que o Convênio não poderia suprir a ausência de Lei Complementar no que se refere a obrigação tributária, aos contribuintes, as bases de cálculo/ alíquotas e créditos de ICMS, com relação a essa diferença de alíquotas, e este não constituiria o veículo normativo adequado a esta cobrança, nos termos do art. 146 da Constituição Federal/ 1988.

Durante este período de julgamento, já tramitava pelo Congresso a lei necessária a

1 BRASIL. **Ementa Constitucional nº 87** de abril de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 25 de nov. de 2022.

2 BRASIL. **Convênio ICMS nº 93** de 17 de novembro de 2015. Disponível em: https://www.substituicaotributaria.ms.gov.br/consumidor-final-conv-icms-932015/. Acesso: 25 de nov. de 2022.

3 BRASIL. **RE nº 1.287.019/DF**. Min. Marco Aurélio. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631. Acesso: 25 de nov. de 2022.

legitimar a cobrança, através do PLP 32/2021[4], aprovada em 20 de dezembro de 2021, e que seria posteriormente convertida na Lei Complementar nº 190/2022.[5]

Ocorre que esta Lei apenas foi publicada em Diário Oficial no dia 05 de janeiro de 2022, e tal demora tem causado enorme turbulência tributária com relação a legalidade e ao prazo inicial para retorno da exigência do DIFAL pelos Estados, dado o princípio da anterioridade, previsto nas alíneas 'b' e 'c', do inciso III, do art. 150 da Constituição Federal/1988.[6]

O princípio da anterioridade impede a instituição ou majoração de tributos dentro de prazos determinados. Um impede a instituição do tributo ou majoração no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, e o outro impede a instituição ou majoração antes de decorridos 90 (noventa) dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Este princípio tem por finalidade evitar avanços do Fisco e a surpresa do contribuinte em relação a uma nova cobrança ou um valor maior, não previsto em seu planejamento financeiro.

As Secretarias de Fazenda Estaduais têm entendido que o DIFAL não se configura como novo imposto, bem como, não se trata de majoração de tributo já existente, tratando-se de tributo que já vem sendo exigido desde 2015, conforme o disposto no Convênio ICMS 93/2015. Assim, a eficácia poderia ocorrer no mesmo exercício.

Contudo, alguns juristas entendem que se trata de nova relação jurídica-tributária entre o remetente de bens ou serviços e o Estado de destino nestas operações que foram regulamentadas pela Lei Complementar nº 190/2022. Entende-se, portanto, incidir a anterioridade anual, e não apenas a noventena.

De um lado, as Secretarias de Fazenda perdem receita, principalmente as localizadas nas regiões Nordeste, Norte e Centro Oeste, que têm disputado mercado com os grandes marketplaces estabelecidos no Sudeste e Sul do nosso país. Do outro, o contribuinte que se encontra nessa instabilidade jurídica, vê uma grande economia no custo de suas operações interestaduais, e alívio em seu caixa.

Por conta dessas divergências, o STF tem analisado a questão no âmbito jurídico em 4 Ações Direta de Inconstitucionalidade (ADIs 7.066, 7.070, 7.075 e 7.078). Uma delas protocolada pelo Governo do Estado do Ceará, defendendo o direito de exigência do DIFAL imediatamente a partir da norma publicada.

Os Ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski, André Mendonça, Cármem Lúcia e Rosa Weber votaram pelo retorno apenas em 2023; Alexandre de Morais e Dias Toffoli, em 2022. Em 11 de novembro, o Ministro Gilmar Mendes pediu vista dos autos, suspendendo temporariamente o processo, e este não tem prazo para retornar a discussão. Faltam votar ainda Gilmar Mendes, Luís Roberto Barroso, Luiz Fux e Nunes Marques.

O DIFAL tem levado a enormes turbulências jurídicas, e promete ainda muitas discussões nesse âmbito judicial. A decisão final da corte deverá pôr fim a essa insegurança instaurada entre contribuintes e Fisco. O recado aos contribuintes é que fiquem atentos a possíveis novidades que poderão, ou não, mudar o curso da cobrança desse tributo.

---

4 BRASIL.**Projeto de Lei Complementar de 20 de dezembro de 2012**. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/147452. Acesso em: 26 de nov. de 2022.

5 BRASIL**. Lei Complementar nº 190 de 04 de janeiro de 2022**. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/norma/35410454. Acesso em: 26 de nov. de 2022.

6 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 de nov. de 2022.

BRASIL. (ADIs 7.066, 7.070, 7.075 e 7.078). Disponível em: https://taxpratico.com.br/pagina/difal-de-icms-ministro-do-stf-nega-medidas-cautelares-em-adis. Acesso em: 27 de nov. de 2022.

ARTIGO

Narrativas e vivências da Educação Fiscal no Ceará

Germana Parente Neiva Belchior

Lattes: Orcid:

Doutora em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Coordenadora de Relações Institucionais da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. E-mail: germana.belchior@sefaz.ce.gov.br

A noção de cidadania fiscal ainda é incipiente em países como o Brasil, a maioria dos cidadãos, por ausência de conscientização política e da necessidade de controle social dos recursos arrecadados, não verificam como ocorre a aplicação das receitas provenientes de tributos e a gestão do orçamento público de forma geral. Isso dá margem para que o dinheiro público seja mal aplicado ou ainda desviado da finalidade.

Nesse contexto, a Educação Fiscal tem ocupado espaço de discussão nas diversas esferas institucionais e acadêmicas, atestando a importância e atualidade do debate. Nenhuma nação se constrói sem uma educação libertadora e que aponte para uma compreensão solidária entre as pessoas, permitindo a reflexão e apropriação de elementos que trazem, em sua essência, o exercício político de ser cidadão.

Ao longo de sua trajetória, o Programa de Educação Fiscal do Ceará (PEF Ceará) vem conscientizando os cidadãos sobre sua responsabilidade no controle de aplicação dos tributos, por meio do exercício da cidadania, buscando, assim, a construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária. Acreditamos que o tributo é o preço da cidadania, e a educação fiscal, um caminho para o desenvolvimento.

Somos responsáveis por proporcionar os meios materiais necessários à construção de uma sociedade mais inclusiva, menos desigual, sendo a educação fiscal um indutor que nos inspira para a missão da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, que é “melhorar a vida das pessoas arrecadando com justiça e gerindo com excelência os recursos financeiros da sociedade”.

O PEF Ceará, que completou 24 anos em 2022, desenvolve ações de sensibilização, capacitação e divulgação dos temas da Educação Fiscal para toda sociedade. A depender do perfil do público, existe um material didático específico, o que contribui para a sua disseminação. Historicamente, o programa desenvolve-se por meio de ações educativas, tais como cursos, seminários, palestras e eventos, no formato presencial e na modalidade EAD, bem como no incentivo a atividades de pesquisa e extensão. Atualmente, é ofertado o curso Educação Fiscal e Cidadania para toda a sociedade, com carga horária de 40 horas, por meio da Escola de Gestão Pública do Estado do Ceará – EGP.

Por meio de parceria com a Secretaria de Educação do Estado, foi criada a disciplina eletiva de Educação Fiscal para as escolas estaduais de tempo integral, o que fortalece a disseminação do tema para os jovens. Temos, ainda, o Projeto Escola

no Fisco, que recebe os estudantes no Centro de Memória da Fazenda para conhecer um pouco sobre a história dos tributos, sua função social e também refletir sobre seu papel do cidadão no controle da aplicação dos recursos públicos.

O Centro de Memória da Fazenda foi reinaugurado e institucionalizado no dia 27 de setembro de 2021, durante as comemorações dos 185 anos da Secretaria da Fazenda. O equipamento cultural, único do país que é um espaço de educação fiscal, oferece três ambientes: galeria de fotopinturas de ex-secretários da Fazenda e duas salas com a exposição de longa duração "Notas de Memória". Um dos espaços é a sala-cofre, na qual os visitantes podem conferir a instalação artística "Valor". As visitas são agendadas pelo site do Centro de Memória, e as exposições também estão disponíveis no formato virtual, pelo portal centrodememoria.sefaz.ce.gov.br.

A Educação Fiscal também se fortalece no Ceará por meio do Núcleo de Apoio Fiscal e Contábil - NAF. O NAF é um projeto de extensão universitária, vinculado a cursos de Ciências Contábeis de várias instituições de ensino superior, responsável por aprimorar o conhecimento acadêmico e prestar assistência gratuita à população, por meio da orientação sobre assuntos das áreas contábil e fiscal. O atendimento é realizado por alunos e supervisionado por professores do curso de Ciências Contábeis da instituição de ensino. A capacitação dos estudantes do NAF é feita por meio da cooperação entre Receita Federal do Brasil, Sefaz e Secretaria das Finanças do município onde a instituição de ensino está localizada.

O ano de 2020, entretanto, trouxe um grande desafio a ser vencido mundialmente: a pandemia causada pela Covid-19. Historicamente, a Educação Fiscal tem grande parte de sua atuação no contato direto com os cidadãos, seja nas escolas, universidades ou demais espaço de interação social públicos ou privados. Assim, entrar no período do distanciamento social exigiu uma mudança de paradigma e um poder de adaptação. As atividades de Educação Fiscal precisaram migrar das salas de aula para os espaços virtuais. As formas de aprendizagem passam por movimentos de ressignificação dos processos, diálogos e interações sociais.

De imediato, presenciou-se um forte apelo de uso das redes sociais para capacitação, entretenimento e compartilhamento de ideias e ações. Novos projetos foram desenvolvidos resultando em uma nova perspectiva, novos olhares e percepções diferentes, com o mesmo compromisso de levar aos diversos segmentos sociais o debate sobre tributação, cidadania, gestão dos recursos públicos e controle social.

A Educação Fiscal virtual, desse modo, propõe-se a realizar atividades sediadas nas redes sociais da Secretaria da Fazenda – Instagram, Facebook, Twitter e Youtube – mobilizando seguidores, atraindo mais engajamento do público para as mídias fazendárias, proporcionando a contínua melhoria da imagem da Sefaz. O Programa Engaja Cidadão traz lives transmitidas pelas contas oficiais da Sefaz (Instagram e YouTube), onde são debatidos temas ligados ao universo da Educação Fiscal: função social do tributo, orçamento público, educação para a cidadania, o papel do servidor cidadão, juventude e protagonismo político, políticas públicas em época de pandemia, dentre outros.

O mediador fazendário aborda com um convidado os temas e busca interrelacioná-los com a Educação Fiscal e a cidadania. Segue a dinâmica na linha de perguntas e respostas para imprimir leveza aos conceitos e adotar uma linguagem simples, facilitando a compreensão e permitindo uma ampla audiência nos diversos segmentos sociais e níveis de escolaridade. O Engaja Cidadão também permite a participação do público por meio de perguntas aos convidados enviadas pelas redes sociais.

As videoaulas do então Programa de Educação Tributária, produzidas em 1998, marco da Educação Fiscal brasileira, foram postadas no canal do Youtube da Sefaz, por meio do Projeto Educação Fiscal Retrô. As aulas são ainda bastante atuais quanto a conceitos sobre cidadania e tributação e possui o apelo de apresentar para as novas gerações a cidade de Fortaleza do final do século XX. Destaque-se, ainda, o Projeto Sefaz Dialoga, evento que se iniciou em 2019, tendo como objetivo dialogar com os contribuintes e representantes dos setores profissionais e econômicos temas técnicos do cotidiano da Sefaz, aproximando o Fisco da sociedade. Todas as edições estão disponíveis no YouTube da Secretaria.

A cidadania fiscal também faz parte da essência do Programa Sua Nota Tem Valor, lançado em 2020. Trata-se de programa do Governo do Estado do Ceará, desenvolvido pela Secretaria da Fazenda (Sefaz-CE),

que objetiva conscientizar a todos sobre a importância de pedir a nota fiscal e estimular a participação popular no controle e aplicação dos recursos públicos.

A iniciativa pretende fortalecer a cidadania fiscal, a solidariedade e a inclusão social. Também busca combater a sonegação fiscal e reduzir a concorrência desleal. A participação se dá por meio de aplicativos (Ceará App ou Sua Nota Tem Valor), bem como pelo site suanotatemvalor.sefaz.ce.gov.br. É totalmente digital, garantindo transparência e segurança para os cidadãos e instituições sem fins lucrativos.

Outra inovação importante a ser mencionada é a inclusão do tema Educação Fiscal no conteúdo programático, como conhecimento básico, no Edital do concurso da Sefaz de 2021 para os cargos de auditor fiscal da receita estadual, auditor fiscal jurídico da receita estadual, auditor fiscal de tecnologia da informação e comunicação, bem como auditor fiscal contábil-financeiro, realizado pelo Centro Brasileiro de Pesquisa em Avaliação e Seleção e de Promoção de Eventos - Cebraspe. Trata-se do primeiro concurso público para a carreira de Fiscos no país que exige o conhecimento da Educação Fiscal para ingresso, o que fortalece a importância no perfil que se espera para os novos servidores e sua identidade com os valores do serviço público, totalmente conectados com a essência da cidadania fiscal.

A Educação Fiscal também está presente no Programa de Conformidade Tributária do Ceará – Contribuinte Pai D'égua, o que possibilita um avanço na interlocução do PEF com os contribuintes, focando no diálogo com transparência e ética. Instituído pela Lei nº 17.087, de 29 de outubro de 2019[1], o programa tem como objetivo fomentar a autorregularização. Ao conceder um tratamento diferenciado aos contribuintes que cumprem regularmente as obrigações tributárias, a Sefaz pretende promover a justiça fiscal e melhorar o ambiente de negócios no Ceará. A simplificação de processos tributários, a transparência, a comunicação e o diálogo dão a tônica do Programa.

No final de 2020, foi publicado o Decreto nº 33.820[2], que operacionaliza o Contribuinte Pai D´égua. A iniciativa baseia-se em dois pilares de atuação: "Relacionamento" e "Fortalecimento da Confiança". O primeiro está sustentado na postura orientativa do Fisco, de forma a trazer mais facilidade aos processos, transparência nas informações e um ambiente de melhor comunicação e diálogo. Com essas estratégias, a Sefaz visa aprimorar o relacionamento com os contribuintes. No pilar "Fortalecimento da Confiança", é utilizado o conceito da pirâmide de risco para instituir uma nova forma de atuação da administração tributária, buscando oferecer o tratamento tributário adequado às diferentes categorias de contribuintes.

Outro exemplo foi a instalação do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte - Condecon, em abril de 2019, apesar de sua instituição já estar prevista desde a Lei Complementar nº 130, de 2014[3], instrumento que cria o Código de Defesa do Contribuinte. O colegiado, que passou a ser chamado de Conselho de Relacionamento com o Contribuinte, no final de 2020, pretende aproximar o Fisco da sociedade e debater ideias para desburocratizar a cobrança de impostos, melhorando o ambiente de negócios no estado.

Trata-se de um espaço de Educação Fiscal que proporciona a participação de representantes do Fisco, do setor produtivo e de categorias profissionais. Entre as atribuições do Conselho estão planejar, elaborar, coordenar e executar a política estadual de proteção ao contribuinte; analisar as sugestões encaminhadas ao colegiado; orientar sobre os direitos, garantias e deveres dos contribuintes e conscientizar sobre os tributos e sua função social.

Temos tido também ações junto à Ordem dos Advogados do Brasil do Ceará – por meio de sua Comissão de Direito Tributário. Jovens advogados têm visitado o Centro de Memória da Fazenda, por meio de diálogo sobre cidadania fiscal e os desafios de uma advocacia cidadão. Foram realizados também eventos em parceria, como a Semana de Educação Fiscal de 2022, que contou com um painel específico sobre "Como ser um advogado tributarista e educador fiscal?", na própria sede da OAB. Atuar no ensino superior, por meio de disciplina eletiva, fomento de pesquisa e extensão universitária, também é um

1 BRASIL. **Lei nº 17.087 de 29 de outubro de 2019**. Disponível em: https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalho-administracao-e-servico-publico/item/6868-lei-n-17-087-29-10-19-d-o-29-10-19. Acesso em: 26 de nov. de 2022.

2 BRASIL. **Decreto lei nº 33.208 de 20 de novembro de 2020**. Disponível em: https://www.taxpratico.com.br/pagina/decreto-n-33820-de-20-de-novembro-de-2020. Acesso em: 26 de nov. de 2022.

3 BRASIL. **Lei Complementar nº 130, 29 de janeiro de 2014.** Disponível em: https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2019/07/Lei-Complem-130-2014-Codigo-defesa-do-contribuinte-Ce-DOE-20140129.pdf . Acesso em: 27 de nov. de 2022.

caminho interessante para a formação dos futuros profissionais do Direito.

É fundamental que o advogado tributarista tenha consciência do seu papel como educador, numa perspectiva de orientação para que seus clientes possam cumprir a conformidade tributária. A Sefaz Parceira está ao lado do contribuinte, do empresário, do advogado, do contador, do cidadão, num enfoque de todos juntos podemos contribuir para um Estado que efetivamente possa melhorar a vida das pessoas.

A Educação Fiscal tem, portanto, ao longo de sua história, comprovado que acrescenta substanciais elementos à formação humana, oportunizando que o cidadão se aproprie dos bens públicos, exija seus direitos, garanta o que preconiza a Carta Magna. Ao passo que permite também a compreensão de que, sem sua participação efetiva, o Estado não pode exercer esse papel, pois é o financiador das ações estatais, por meio do pagamento de tributos.

ARTIGO

A responsabilidade do sócio com poder de gerência por dívidas tributárias da pessoa jurídica dissolvida irregularmente: considerações acerca dos Temas 962 e 981 de precedentes qualificados do Superior Tribunal de Justiça - STJ

Felipe Nóbrega Franklin

Lattes: Orcid:

Advogado. Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza - UNIFOR (2009). Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera – Uniderp (2011). Pós-graduando em Direito, Processo e Planejamento Tributário pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR.
E-mail: felipe1202@terra.com.br .

Questão tormentosa e de grande relevância em matéria tributária consiste determinar em quais situações o sócio pode ser chamado a responder pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica. O Código Tributário Nacional[1] - CTN, na seção que trata da responsabilidade de terceiros, prevê, em seus artigos 134, inciso VII e 135, inciso III, a responsabilidade dos sócios.

Segundo o art. 134, inciso VII, do Código Tributário Nacional, afirma que o sócio, no caso de dissolução da sociedade de pessoas, será solidariamente responsável com o contribuinte (pessoa jurídica), nos atos que intervier ou nas omissões em que for responsável. Tal dispositivo, contudo, não será tratado neste artigo, que se concentra na análise dos Temas 962 e 981 do Superior Tribunal de Justiça - STJ, nos quais foi objeto de análise apenas o art. 135, III, do Código Tributário Nacional - CTN.

Ratifaca ainda o Código Tributário Nacional - CTN em seu art. 135, inciso III, por sua vez, prevê que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Sobre a responsabilidade dos sócios com fundamento nesse dispositivo, o Superior Tribunal de Justiça já firmou alguns entendimentos. O primeiro, que o

1 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 08 de jun. de 2022.

mero inadimplemento do tributo por parte da pessoa jurídica não acarreta a responsabilidade do sócio. Essa questão está consolidada no Tema 97[2] e na Súmula 430[3], ambos do STJ.

O segundo, que a simples condição de sócio não acarreta a responsabilidade pelas dívidas tributárias da sociedade, sendo necessário que tenha poder de gerência e tenha praticado ato com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto.

O terceiro, que a dissolução irregular da pessoa jurídica enseja a responsabilidade do sócio-gerente, pois caracteriza infração legal. Neste ponto, importante destacar que, segundo a jurisprudência, "presume-se a dissolução irregular da sociedade que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente" (Súmula 435 do STJ[4]).

Inobstante esses entendimentos firmados pelo Superior Tribuna de Justiça - STJ, ainda restaram alguns pontos a serem definidos sobre o alcance do art. 135, III, do Código Tributário Nacional - CTN, especialmente acerca da responsabilidade do sócio-gerente no caso de dissolução irregular da sociedade.

Havia a necessidade de definir qual o sócio-gerente poderia responder pelos débitos tributários da sociedade: *i)* se somente aquele à época da dissolução irregular e, também, ao tempo do fato gerador do tributo inadimplido; *ii)* se aquele à época da dissolução irregular, mas que não geria a sociedade ao tempo do fato gerador do tributo inadimplido; *iii)* se aquele à época do fato gerador do tributo inadimplido, mas que não mais geria a sociedade ao tempo da dissolução irregular.

Para solucionar o problema (e responder tais questões), a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ, resolveu afetar para julgamento – em conjunto e pela sistemática de recursos repetitivos – os Temas 962 e 981. No Tema 962, o STJ procurou definir a hipótese descrita no item *iii* do parágrafo anterior; já no Tema 981, buscou a resolução das hipóteses descritas nos itens *i* e *ii*.

A questão submetida a julgamento no Tema 962 consistiu em verificar a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio que, apesar de exercer a gerência da sociedade à época do fato gerador, dela regularmente se afastou, sem dar causa à dissolução irregular.

No julgamento desse Tema, que englobou o REsp 1.377.019-SP, REsp 1.787.156-RS e REsp 1.776.138-RJ, o colegiado entendeu que não é possível responsabilizar e redirecionar a execução fiscal contra o sócio-gerente da pessoa jurídica ao tempo do fato gerador do tributo inadimplido, mas que posteriormente dela se desvinculou regularmente, sem dar causa à dissolução irregular. A tese firmada no julgamento foi a seguinte:

> O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN[5].

Quanto ao Tema 981, a questão submetida a julgamento consistiu em examinar se seria possível a responsabilização e o redirecionamento da execução somente quando o sócio tinha poderes de gestão à época do fato gerador do tributo inadimplido e à época da dissolução irregular; ou se também seria possível contra o sócio-gerente à época da dissolução

2 "A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa". BRASIL. STJ. Tema 97 de precedentes qualificados. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=97&cod_tema_final=97. Acesso em: 28 de out. de 2022.

3 "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente". BRASIL. Supremo Tribunal Justiça. **Súmula nº 430**. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=SUMU&sumula=430. Acesso em: 28 de out. de 2022.

4 BRASIL. Superior Tribunal Justiça. **Súmula nº 435**. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=SUMU&sumula=435 . Acesso em: 28 de out. de 2022.

5 Brasil. Supremo Tribunal de Justiça. **Tema 962 de precedentes qualificados**. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=962&cod_tema_final=962>. Acesso em: 28 de out. de 2022.

irregular, mas não à época do fato gerador da obrigação inadimplida.

O Tema 981, que reuniu o REsp 1.645.333-SP, REsp 1.645.281-SP e REsp 1.643.944-SP, ensejava controvérsia entre a Primeira Turma e a Segunda Turma do STJ. Na Primeira Turma, prevalecia o entendimento que o sócio-gerente somente poderia responder pelos débitos tributários da sociedade dissolvida irregularmente se exercesse a gerência tanto no momento da ocorrência do fato gerador, quanto no momento da dissolução irregular. No entendimento da Primeira Turma, portanto, havia necessidade de duplo requisito para que houvesse a imputação da responsabilidade e o redirecionamento da execução fiscal.

De outra forma, a Segunda Turma entendia pela desnecessidade de duplo requisito. Para esse colegiado bastava um requisito: que o sócio tivesse poder de gestão à época da dissolução irregular.

Quando do julgamento, a Primeira Seção adotou o posicionamento da Segunda Turma. Entenderam os julgadores, vencidos os ministros Gurgel de Faria, Benedito Gonçalves e Regina Helena Costa, que o sócio responsável e que, portanto, poderia sofrer o redirecionamento da execução fiscal, seria o sócio-gerente à época da dissolução irregular, não importando se à época do fato gerador do tributo inadimplido também exercia a gerência da sociedade. A seguir, a tese firmada pelo STJ:

> O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio, com poderes de administração na data em que configurada ou presumida a dissolução irregular, ainda que não tenha exercido poderes de gerência quando ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido, conforme art. 135, III, do CTN.[6]

Assim, ao decidir os Temas 962 e 981, o STJ agiu de forma acertada e coerente com sua jurisprudência, notadamente com as Súmulas 430, 435 e com o Tema 97. Pois, em casos de dissolução irregular da pessoa jurídica (ou sua presunção), o que enseja a responsabilidade do sócio-gerente é a infração legal (art. 135, III, do CTN), consubstanciada na inobservância dos procedimentos previstos na legislação quanto à liquidação da sociedade e à baixa (comunicação) junto aos órgãos oficiais, e não o mero inadimplemento do tributo. Logo, quem poderá responder juntamente com a sociedade pelas dívidas tributárias é somente o sócio-gerente que deu causa à dissolução irregular, desimportando, para fins de responsabilidade tributária, aquele que exercia a gerência no momento do fato gerador do tributo inadimplido, desde que, obviamente, não tenha agido com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.

6 BRASIL. Superior Tribunal Justiça**. Tema 981 de precedentes qualificados.** Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&num_processo_classe=1645333. Acesso em: 28 de out. de 2022.

ARTIGO

A inserção do *drawback* sobre serviços na legislação aduaneira como incentivo às exportações: medida eficaz ao comércio internacional brasileiro?

Felipe José Braga Hortêncio Jucá

Lattes: Orcid:

Sócio Fundador do Bonavides, Braga, Mota & Alencar Advogados Associados. Especialista em Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-RJ) e em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Foi Conselheiro do Conselho de Recursos Tributários (CRT), no Contencioso Administrativo Tributário (Conat) e no Conselho de Economia, Finanças e Tributação (COFIN) da Federação das Indústrias do Estado do Ceará (FIEC).

Melina Coelho Garcia

Lattes: Orcid:

Graduanda em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Estagiária Jurídica na área de Direito Tributário do Bonavides, Braga, Mota & Alencar Advogados Associados. Membro da Rede Women Inside Trade - Starters. Diretora Conselheira e Pesquisadora do Grupo de Estudos em Direito e Assuntos Internacionais (GEDAI/UFC).

É de conhecimento pacífico da jurisprudência e da doutrina do Direito Aduaneiro que, embora tenha sido o regime de *drawback* criado e inserido na legislação brasileira como estratégia para fomentar a exportação da produção nacional, não se observa, atualmente, grande prestígio na adoção do regime por parte dos exportadores brasileiros, que tendem a optar por regimes mais modernos, simples e transparentes, como o entreposto industrial (RECOF)[1].

Tal fato se encontra evidenciado quando se observam os números relativos às exportações brasileiras amparadas pelo *drawback*, seja na modalidade isenção ou na suspensão: no ano de 2021, por exemplo, ao passo em que o total de exportações nacionais atingiu o total de 281 bilhões de dólares, apenas 22% desse total foi amparado pelas regras previstas pelo *drawback* suspensão, ou seja, não chegando a representar sequer ¼ (um quarto) do total de exportações brasileiras[2].

Embora os números, aparentemente, não sejam muito favoráveis à expansão do *drawback*, em 02 de setembro de 2022, foi sancionada a Lei nº 14.440, a qual entrará em vigor apenas em 2023, para autorizar a inclusão da importação ou aquisição no mercado interno de serviços no regime de *drawback suspensão*. Isto é, a partir da entrada em vigência da lei, exportadores brasileiros poderão adquirir serviços importados ou domésticos com a suspensão do pagamento das contribuições para o PIS/PASEP, para a COFINS, além do PIS-Importação e da COFINS-Importação, desde que tais serviços sejam incluídos no processo de produção para posterior exportação[3].

1 SEHN, Solon. **Curso de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Editora Forense, 2022. p. 366.

2 SISCOMEX. **Painéis Drawback,** 08 de março de 2022. Atualizado em 21 de outubro de 2022. Disponível em: https://www.gov.br/siscomex/pt-br/informacoes/drawback/paineis-drawback#entendendo. Acesso em: 03 de nov. de 2022.

3 BRASIL. **Lei nº 14.440, de 2 de setembro de 2022**. Disponível em: https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.440-de--2-de-setembro-de-2022-426940133. Acesso em: 03 de nov. de 2022.

Ao criar a possibilidade da aquisição de serviços por meio do regime de *drawback* suspensão, a legislação aduaneira brasileira dá mais um passo para aproximar-se dos sistemas legislativos dos países que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, à qual pretende aderir após a adaptação às recomendações realizadas pelo *accession roadmap*[4].

Entretanto, nesse processo de adaptação, alguns desafios merecem ser apontados e discutidos: a restrição dos serviços a serem beneficiados pelo regime e a complexidade do sistema tributário nacional, a atingir a eficiência da norma criada em incentivar as exportações nacionais.

Conforme dispõe o artigo 21 da Lei nº 14.440/2022, o qual cria o artigo 12-A da Lei nº 11.945/2009 para estabelecer o regime de *drawback* para serviços, o regime especial apenas se aplicará a uma lista determinada de serviços, sendo eles:

> § 1º O disposto no *caput* deste artigo aplica-se aos seguintes serviços:
> I - serviços de intermediação na distribuição de mercadorias no exterior (comissão de agente);
> II - serviços de seguro de cargas;
> III - serviços de despacho aduaneiro;
> IV - serviços de armazenagem de mercadorias;
> V - serviços de transporte rodoviário, ferroviário, aéreo, aquaviário ou multimodal de cargas;
> VI - serviços de manuseio de cargas;
> VII - serviços de manuseio de contêineres;
> VIII - serviços de unitização ou desunitização de cargas;
> IX - serviços de consolidação ou desconsolidação documental de cargas;
> X - serviços de agenciamento de transporte de cargas;
> XI - serviços de remessas expressas;
> XII - serviços de pesagem e medição de cargas;
> XIII - serviços de refrigeração de cargas;
> XIV - arrendamento mercantil operacional ou locação de contêineres;
> XV - serviços de instalação e montagem de mercadorias exportadas; e
> XVI - serviços de treinamento para uso de mercadorias exportadas.

A redação cria, assim, a ideia de que seria o rol acima exposto taxativo. Todavia, logo em seguida, o parágrafo 4º do mesmo artigo determina que "o Poder Executivo poderá dispor sobre a aplicação do disposto no *caput* deste artigo a outros serviços associados a produtos exportados".

Observa-se, de tal maneira, que foi o legislador cauteloso ao não permitir que se estabelecesse um rol meramente taxativo para a inclusão no regime de *drawback* a ser criado, delegando ao Executivo, na função atípica de legislador, a tarefa de incluir outros serviços a serem beneficiados.

Interpreta-se tal cautela como salutar ao exportador brasileiro, sobretudo se considerando as rápidas adaptações pelas quais passa o setor de serviços, progressivamente mais amparado nos meios digitais e nas novas tecnologias que permitem maior nível de celeridade e eficiência no comércio internacional[5].

Por outro lado, entrando em vigor a nova legislação apenas em janeiro de 2023, juntamente ao início do novo Governo Federal, estabelece-se um ambiente de expectativa e certa insegurança jurídica para exportadores que amparam sua produção em serviços ainda não inclusos no rol do novo artigo 12-A, sendo necessário aguardar regulamento do Poder Executivo para realizarem o requerimento de adesão ao *drawback*.

Superado o desafio da limitação de serviços contidos no novo artigo criado, leve-se em consideração que a inclusão do *drawback* sobre serviços na legislação brasileira, como anteriormente indicado, aproxima a política de incentivos nacionais à exportação às já existentes em outros países que compõem a OCDE e o G-20.

Foi nesse sentido que se promoveu um estudo das práticas internacionais de inserção do *drawback* de serviços na legislação aduaneira, revelando que dez membros do G-20 já permitem a aquisição de

4 OECD. **Roadmap for the OECD accession process of Brazil**. 10 june 2022. Disponível em: https://www.oecd.org/latin-america/Roadmap-OECD-Accession-Process-brazil-EN.pdf. Acesso em: 03 de nov. de 2022.

5 OECD. **Digital trade inventory**: rules, standards and principles. Trade Policy Brief. OECD, July, 2021. Disponível em: https://www.oecd.org/trade/topics/digital-trade/. Acesso em: 03 de nov. de2022.

serviços com a suspensão ou isenção de tributos, como forma de estímulo à exportação nacional, estando, dentre eles, França, Alemanha, Itália, Reino Unido e União Europeia[6].

Entretanto, impende ressaltar que em tais países, diferentemente do que ocorre no Brasil, o processo de desoneração das exportações, como forma de incentivo à industrialização e à participação dos produtores nacionais na cadeia global de valor, revela-se consideravelmente mais simples, em razão da adoção de um modelo de imposto sobre valor agregado[7].

A adoção do modelo de imposto sobre valor agregado, ou "IVA", simplifica a fiscalização pelas autoridades fiscais e aduaneiras, além de, por agir de modo indireto, facilitar um sistema de deduções amplo e equitativo aos exportadores. Por outro lado, não se pode ignorar o efeito colateral do acúmulo de créditos pelos mesmos exportadores, dada a não cumulatividade característica do regime[8].

No Brasil, por outro lado, tem-se um sistema de regimes variados de incentivo às exportações, que terminam por não agir de modo equitativo entre os exportadores, além de traduzir uma elevada cumulatividade de tributos e altos custos para a administração tributária e para a fiscalização aduaneira[8].

De tal maneira, o que se observa, verdadeiramente, é que o legislador brasileiro, com vistas a aproximar-se ao máximo dos padrões de regulação tributária e aduaneira dos membros componentes da OCDE, deverá operar uma sistêmica e profunda reforma tributária, no intuito de não meramente reduzir a carga tributária dos exportadores e importadores nacionais, mas, ainda, de simplificar o processo de garantia de incentivos.

O *drawback* de serviços, ante o exposto, revela-se fundamental estratégia a ser adotada como regime de incentivo às exportações e produções nacionais. Todavia, caberá ao Executivo, no novo Governo, considerar a inclusão de rol mais expandido dos serviços a serem beneficiados com a suspensão no pagamento de tributos aduaneiros, adequando-se ao já aplicado nos demais países que adotam o *drawback* de serviços.

Ao legislador, por sua vez, impende esforçar-se em direção a uma reforma tributária que garanta a possibilidade de concessão de incentivos à exportação de modo a promover, verdadeiramente, o crescimento industrial e a participação nacional nas cadeias globais de valores, sem contrariar as regras previstas pela Organização Mundial do Comércio no que tange aos subsídios à exportação.

6 AZEVEDO SETTE ADVOGADOS. **Análise da prática internacional relativa à inserção de serviços em regimes aduaneiros especiais de industrialização para exportação.** Produto 4: relatório final. São Paulo, 22 de setembro de 2020. Disponível em: https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/comercio-exterior/publicacoes-secex/defesa-comercial-e-interesse-publico/arquivos/analise-da-pratica-internacional-relativa-a-insercao-de-servicos-em-regimes-aduaneiros-especiais-de-industrializacao-para-exportacao.pdf. Acesso em: 03 de nov. de 2022.

7 *Op. cit.*.

8 SEHN, Solon. **Curso de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Editora Forense, 2022.

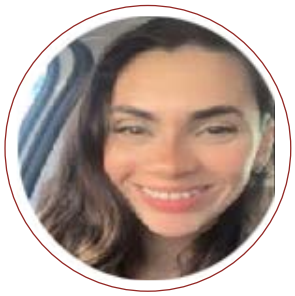
ARTIGO

As nulidades materiais e formais no contexto jurisprudencial do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará

Pedro Magalhães Portela

Lattes: Orcid:

Advogado tributarista. Pós-graduando pelo Programa de Master in Business Administration (MBA) em Gestão Tributária do ICMS da Faculdade CDL. Bacharel em Direito pela Universidade de Fortaleza.
E-mail: pedromagalhaesp97@gmail.com



Talita Moura Barreto Pontes

Lattes: Orcid:

Advogada tributarista. Pós-graduada em Master in Business Administration (MBA) em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Pós-Graduanda em Master in Business Administration (MBA) em Gestão Tributária do ICMS da Faculdade CDL. Bacharela em Direito pela Unisete.
E-mail: barretotalita.adv@gmail.com

O presente artigo visa tratar dos aspectos que caracterizam o vício material ou formal do lançamento tributário, bem como as consequências práticas da diferenciação entre a nulidade material e formal no contexto das decisões proferidas no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário (Conat) do Estado do Ceará.

Inicialmente esclarecermos que a legislação tributária prevê de forma expressa o necessário cumprimento de determinados requisitos para que os atos emanados pelo poder administrativo possuam validade e eficácia, quais sejam, aqueles previstos no art. 142, do Código Tributário Nacional (CTN)[1] e também disciplinados pelo Decreto nº 34.605/2022[2], do Estado do Ceará.

De acordo com o art. 123, do Decreto nº 34.605/2022, o auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, o número do auto de infração, a qualificação do sujeito passivo autuado, o período em que foi cometida a infração, a indicação de quais dispositivos legais foram infringidos, a penalidade aplicada ao caso em comento, o demonstrativo do crédito tributário contendo a base de cálculo, a alíquota, o valor exigido a título de ICMS e de multa e a descrição dos motivos que levaram a lavratura da autuação fiscal.

Em complemento, a Lei nº 18.185/2022[3], que dispõe acerca das regras relacionadas ao processo administrativo tributário, determina que é absolutamente nulo o auto

1 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 09 de nov. de 2022.

2 BRASIL. Decreto nº 34605 de 24 de março 2022. **Dispõe sobre o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e dá outras providências.** Disponível em: https://taxpratico.com.br/pagina/decreto-n-34605-de-24-de-marco-de-2022#:~:text=CONSOLIDA%20E%20REGULAMENTA%20AS%20DISPOSI%C3%87%C3%95ES,)%2C%20E%20D%C3%81%20OUTRAS%20PROVID%C3%8ANCIAS. Acesso em: 10 de nov. de 2022.

3 BRASIL. Lei nº 18.185 de 29 de agosto de 2022. **Dispõe sobre a estrutura, organização, e compotência no contecioso administrativo tributário, as regras relacionadas ao respectivo processo, inclusive por meio eletônico**.Disponível em: https://belt.al.ce.gov.br/index.php/constituicao-do-ceara/pesquisa-por-assunto/trabalho-administracao-e-servico-publico/item/7768-lei-n-18-185-de-29-08-2022-d-o-01-09-2022. Acesso em 10 de nov. de 2022.

de infração que não contenha os elementos mínimos acima descritos. Não estando presentes os referidos elementos estaremos diante de duas situações, a existência de erro de fato ou erro de direito no ato administrativo, o que resultará respectivamente na nulidade formal ou material do auto de infração.

Nesse sentido, elucida-se que o erro de fato ou vício formal, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, se caracteriza como "*um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado"*[1], ou seja, é a inobservância de formalidades indispensáveis à existência e validade do ato administrativo, sem os quais não poderá produzir efeitos, como os requisitos previstos no art. 123, do Decreto nº 34.605/2022.

O erro de dirzeito ou vício material, por sua vez, está intrinsecamente relacionada à interpretação e aplicação das normas, a comprovação da ocorrência do fato gerador do ICMS, metodologia de cálculo do crédito tributário, correta identificação do sujeito passivo, bem como a modificação dos critérios jurídicos do lançamento, ou seja, o vício material se caracterizado pelo descumprimento das exigências previstas no art. 142, do CTN:[4]

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Analisando as decisões proferidas no âmbito do Conat do Estado do Ceará, a fim de verificar a correta aplicação dos institutos da nulidade formal e material do lançamento fiscal, percebe-se uma expressiva quantidade de decisões reconhecendo a nulidade dos autos de infração combatidos pelos contribuintes.

Entretanto, poucas são as decisões do Conat que apuram se a nulidade presente nos casos em apreço é material ou formal, o que é de suma importância para o contribuinte, haja vista tais institutos possuírem efeitos práticos diversos quando da sua aplicação, explica-se.

Sendo constatada a existência de vício formal no lançamento tributário, a Fazenda Estadual seria beneficiada pela previsão do art. 173, inciso II, do CTN[5], que interrompe o prazo decadencial para lançamento do crédito tributário, o que lhe concederá novo prazo de 05 anos para refazer o lançamento, contados da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa que anulou o auto de infração por vício formal.

No entanto, em se tratando de nulidade material, aplica-se a previsão do art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, não haveria interrupção do prazo decadencial, de forma que a Fazenda Estadual somente poderia realizar novo lançamento caso não houvesse transcorrido o prazo de 05 anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Sob essa ótica, Leandro Paulsen destaca que:

> Quando, efetuado o lançamento, restar posteriormente anulado em razão de algum vício formal (por exemplo, ausência de requisitos essenciais no auto de infração, elencados no art. 10 do Decreto n. 70.235/72, ou violação ao direito de defesa no processo administrativo- fiscal), terá o Fisco a reabertura do prazo decadencial para proceder a novo lançamento do mesmo crédito23. É o que dispõe o art. 173, II, do CTN ao dizer da contagem do prazo de cinco anos "da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, lançamento anteriormente efetuado". É relevante, pois, que reste claro, das decisões administrativas e judiciais anulatórias de lançamento, se o fazem por vício formal ou por vício material. A anulação por vício material não reabre nenhum prazo, de modo que, muitas vezes, já decorrido prazo decadencial, não mais poderá ser lançado o crédito. (PAULSEN, 2019, p. 355)[6]

4 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 09 de nov. de 2022.

5 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência.** 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

6 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 10. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Nesse sentido, há diversas situações em que o Conat julga apenas como "nulo" o auto de infração que não possui uma descrição clara e precisa do fato que motivou o lançamento ou que a metodologia de cálculo utilizada estava em desacordo com a legislação tributária, sendo que tais situações caracterizam inquestionável nulidade material, tendo em vista a violação aos ditames do art. 142, do CTN, como ocorreu nas Resoluções nº 090/2022 da 2º Câmara de Julgamento e 227/2021 da 4º Câmara de Julgamento.

Todavia, a partir de julgamentos mais recentes como a Resolução nº 037/2022, verifica-se a evolução do Conat no que se refere a análise e aplicação do instituto da nulidade material, haja vista a 1ª Câmara de Julgamento decidir pela nulidade material do auto de infração em razão da existência de vício quanto a metodologia de cálculo utilizada pela autoridade fiscal.

Noutro foco, elucida-se que a análise cirúrgica e distintiva a ser realizada pelos Julgadores do Conat para os casos que importem aplicação das nulidades formais e materiais extrai um maior aperfeiçoamento do chamado controle de legalidade, tarefa de cunho obrigatório exercida pela Administração Pública.

A abordagem conceitual pelo Conat traz consigo a imediata evolução tanto do ponto de vista da construção de uma estrutura sólida para o futuro da sociedade quanto de discussão qualitativa sobre o assunto nulidades formais e materiais.

Além disso, não há risco de percalço na atuação do Julgador, pois o exercício aprofundado e eficaz do controle de legalidade possui raiz na prerrogativa da Autotutela, sendo também decorrência dos Princípios da Legalidade e Imparcialidade, os quais os Julgadores Administrativos encontram-se inteiramente adstritos.

É cediço que existem casos em que é evidente a aplicação da ressalva presente no §9º do art. 91 da Lei nº 18.185/2022, como quando, por exemplo, já se ingressou na esfera fático-probatória a despeito das dificuldades iniciais preexistentes na formação do lançamento fiscal.

Inobstante, a opção legislativa não é obstáculo para a discussão jurídica e necessária sobre os efeitos da discriminação do que vem a ser hipótese de nulidade material e/ou formal nos casos concretos objeto de apreciação no Conat.

Portanto, percebe-se claramente que o objetivo de se estimular a formação de jurisprudência que realize a distinção entre a nulidade material e a nulidade formal é para afastar a aplicação da causa interruptiva do prazo decadencial do lançamento prescrita no art. 173, inciso II, do CTN, como forma de garantir a melhor aplicação do direito aos contribuintes, reverberando efeitos benéficos também para a Administração Pública.

ARTIGO

O Mandado de Segurança como ação cabível para declarar o direito à compensação tributária – análise comparativa da Súmula nº 213 do STJ e Súmula nº 271 do STF

Felipe de Lima Vieira

Lattes: Orcid:

Pós-Graduando em Direito Empresarial (2022-2023). Bacharel em Direito pelo Centro Universitário Estácio no Ceará (2020). Advogado inscrito na OAB/CE sob o nº: 44.418. Membro Consultivo da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE. E-mail: triboab2019@gmail.com

O presente artigo de opinião tem como escopo avaliar a regra existente entre as Súmulas 213, do Superior Tribunal de Justiça - STJ e 271, do Supremo Tribunal Federal - STF[1], as quais têm gerado importantes embates entre as instâncias ordinárias sobre o direito à Compensação Tributária requerido na petição de Mandado de Segurança.

Calha destacar que o Mandado de Segurança é ação prevista pelo art. 5º, LXIX, da Constituição Federal de 1988[2], o qual dispõe que *"conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por "habeas-corpus" ou "habeas-data", quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;".* Já no campo infraconstitucional, o Mandado de Segurança é previsto pela Lei Federal nº 12.016/09, na qual, em seu art. 1º, *Caput,* tem-se regra quase igual ao que dispõe o texto constitucional anteriormente citado.

Nessa senda, por Mandado de Segurança é factível compreender que é a ação que, ao ser julgada procedente, servirá a sentença como mandamento à autoridade coatora para que esta permita o autor da ação exercer o direito anteriormente suprimido. Essa compreensão advém da apreciação do que dispõe o arts. 13 e

1 BRASIL. **Súmulas 213, do Superior Tribunal de Justiça - STJ e 271, do Supremo Tribunal Federal – STF. Disponível em:** https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista_v20_n1/revista_v20_n1_224.pdf. Acesso em: 14 de nov. de 2022.

2 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htma. Acesso em: 14 de nov. de 2022.

26, da Lei Federal nº 12.016/09[3], cujos textos, em apertada síntese, dispõe que, ao ser concedido o mandado, o juiz comunicará a autoridade coatora e, caso a referida autoridade venha a desobedecer ao mandamento, poderá praticar crime de desobediência.

Antes de seguir com maiores elucidações acerca do tema, convém ainda explanar o que se entende por "Compensação Tributária". A referida modalidade de extinção do crédito tributário (Vide art. 156, II, do Código Tributário Nacional) é previsto no art. 170, do Código Tributário Nacional, cujo texto discorre que a Lei pode autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Logo, a Compensação Tributária nada mais é do que a possibilidade que um contribuinte tem de compensar crédito apurado em ação tributária que se saiu vencedor com débito tributário em relação a algum tributo.

Desse modo, compreendido o que é Compensação Tributária e como funciona a ação de Mandado de Segurança, destaca-se que é muito comum contribuintes se utilizarem da ação de Mandado de Segurança, na seara tributária, no fito de obrigar as autoridades coatoras a permitirem que estes usufruam dos direitos reconhecidos pelo STJ, em sede resolução de demandas repetitivas, ou pelo STF, em sede de repercussão geral. Aproveitando-se assim da regra da economia processual, tais contribuintes requerem também a declaração, pelo magistrado prolator da sentença, do direito de compensar os valores pagos indevidamente nos últimos cinco anos.

Acontece que, diversos julgadores, ao receberem as ações de Mandado de Segurança dos contribuintes com o requerimento de Compensação Tributária, julgam como improcedente a utilização do Mandado de Segurança para requerer a Compensação Tributária, tendo as decisões dos magistrados se baseado no que está disposto na Súmula de nº 271, do STF.

Para um melhor entendimento do caso é necessário trazer à baila o que prescreve a Súmula nº 213, do STJ, e também a Súmula de nº 271, do STF. Desse modo, do que proclama a Súmula 213, do STJ, tem-se que *"O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária",* já a Súmula de nº 271, do STF, salienta que a *"Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria".*

Em uma primeira leitura dos dois entendimentos sumulados pelas duas Cortes de Justiça Extraordinária, talvez possa parecer que o STJ e o STF estão divergindo de entendimento em relação a uma mesma matéria, porém, existe uma peculiaridade minuciosa que diferencia as duas Súmulas, residindo esta peculiaridade no fato de que a compensação tributária requerida no Mandado de Segurança não gera efeitos patrimoniais pretéritos, mas sim prospectos.

Assim, uma vez que a diferença que reside entre as duas Súmulas é bem tênue, percebe-se que diversos magistrados, ao não realizarem uma exegese correta dos dois entendimentos sumulados, têm negado o direito dos contribuintes de se valerem da Compensação Tributária em Mandado de Segurança.

Desse modo, impende destacar que da leitura do julgado selecionado pelo STF para chegar ao conteúdo do Súmula 271, em nada se aplica ao caso da Compensação Tributária em Mandado de Segurança, tendo em vista que o caso concreto tratado ali avaliava o direito do autor de receber o pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias. Destaca-se que o referido julgado (Agravo Regimental em Mandado de Segurança nº 31.690/DF) teve como pilar de sustentação legal a regra do art. 14, §4º, da Lei Federal nº 12.016/09, que assim dispõe: *"§ 4o O pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias assegurados em sentença concessiva de mandado de segurança a servidor público da administração direta ou autárquica federal, estadual e municipal somente será efetuado relativamente às prestações que se vencerem a contar da data do ajuizamento da inicial."* ou seja, trata-se de questão onde realmente a sentença de Mandado de Segurança trouxe efeitos patrimoniais pretéritos ao autor da ação.

Nessa senda, é possível deduzir que a simples declaração, pela sentença que julga procedente o

3 BRASIL. Lei Federal nº 12.016 de 7 agosto de 2009. **Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências**. Disponível: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12016.htm. Acesso em: 14 de nov. de 2022.

Mandado de Segurança, do direito à Compensação Tributária, não gera nenhum tipo de efeito patrimonial pretérito porque o contribuinte terá que demandar administrativamente para proceder com a referida Compensação Tributária, gerando um efeito prospectivo e não pretérito. Na mesma linha de raciocínio também está o STJ, pois o Ministro Gurgel de Faria (Relator do caso), ao julgar os Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.770.495/RS, destacou de maneira bem enfática que *"1. O provimento alcançado em mandado de segurança que visa exclusivamente a declaração do direito à compensação tributária, nos termos da Súmula 213 do STJ, tem efeitos exclusivamente prospectivos, os quais somente serão sentidos posteriormente ao trânsito em julgado, quando da realização do efetivo encontro de contas, o qual está sujeito à fiscalização pela Administração Tributária. (...)"*, ou seja, o reconhecimento do direito à Compensação Tributária não passa de uma simples declaração que o magistrado do caso insere para que o contribuinte possa realizar essa Compensação Tributária sem ser necessário demandar novamente contra a mesma autoridade coatora que se negar a conceder a Compensação Tributária devida.

Portanto, para finalizar, é de extrema importância compreender que a Súmula nº 271, do STF, é entendimento formulado em premissa bem específica da Lei Federal nº 12.016/09, o que a torna inaplicável ao requerimento do contribuinte, em ação de Mandado de Segurança, do direito de poder realizar a Compensação Tributária dos valores de tributos pagos indevidamente e que ainda não foram alcançados pela regra da Prescrição. Nesta senda, deve prevalecer, como vem decidindo o STJ, o reconhecimento da Compensação Tributária em Mandado de Segurança como gerador de efeitos patrimoniais prospectos e não pretéritos, o que torna o entendimento da Súmula nº 213, do STJ, autoaplicável nestes casos.

ARTIGO

A Inconstitucionalidade da taxa de declaração de não similaridade instituída pela Lei 15.838/2015, que é condição para fruição do diferimento de ICMS na importação de mercadorias pelos beneficiários do Fundo de Desenvolcimento Indústrial - FDI

Pedro Magalhães Portela

Lattes: Orcid:

Advogado tributarista. Pós-graduando pelo Programa de Master in Business Administration (MBA) em Gestão Tributária do ICMS da Faculdade CDL. Bacharel em Direito pela Universidade de Fortaleza (Unifor). E-mail: pedromagalhaesp97@gmail.com

Gabriel Rodrigues Magalhães

Lattes: Orcid:

Acadêmico de Direito pela Universidade de Fortaleza – Unifor, atualmente cursando o 6º semestre, tendo atuado desde o 2º semestre da faculdade no contencioso/estratégico tributário e empresarial. E-mail: gabrielrmagalhaes@hotmail.com

O legislador, através da Lei 15.838/15[1], instituiu as taxas de fiscalização e prestação de serviços públicos do Estado do Ceará, dentre as elencadas no Anexo IV, que podem ser exigidas quando da prestação de serviços pela Secretaria da Fazenda Estadual do Ceará (SEFAZ) está a taxa para emissão de Declaração de Não Similaridade por Item/Produto.

O Decreto 34.508/2022[2], que regulamenta a Lei 10.637/79[3], que dispõe acerca do Fundo de Desenvolvimento

1 BRASIL. Lei nº 15.838 de 27 de julho de 2015. **Dispõe sobre a taxa de fiscalização e prestação de serviço público**. Disponível em: https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2015/15838.htm. Acesso em: 13 de nov. de 2022.

2 BRASIL. Decreto nº 34605 de 24 de março 2022. **Dispõe sobre o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e dá outras providências.** Disponível em: https://taxpratico.com.br/pagina/decreto-n-34605-de-24-de-marco-de-2022#:~:text=CONSOLIDA%20E%20REGULAMENTA%20AS%20DISPOSI%C3%87%C3%95ES,)%2C%20E%20D%C3%81%20OUTRAS%20PROVID%C3%8ANCIAS. Acesso em: 10 de nov. de 2022.

3 BRASIL. Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 1979. **Dispõe sobre a náo-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integralçao Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público(Pasep, nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos** fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20n%C3%A3o%2Dcumulatividade,fiscais%2C%20a%20declara%C3%A7%C3%A3o%20de%20inaptid%C3%A3o. Acesso em: 10 de nov. de 2022.

do Estado do Ceará (FDI), prevê em seu art. 58, que as indústrias beneficiárias do FDI poderão ter concedidos diferimentos no pagamento do ICMS incidente sobre a importação de máquinas, partes e peças para incorporação às máquinas, equipamentos, insumo, matéria-prima, dentre outros.

O referido benefício que difere o momento em que será pago o ICMS-Importação só será concedido aos beneficiários do FDI quando houver comprovada inexistência de mercadoria similar a importada produzida no Estado do Ceará, fato este que deverá ser comprovado através da emissão de Certidão de Não Similaridade, nos termos do art. 12, da Instrução Normativa SEFAZ 18/2020.

Conforme previsto no item 1.4, do Anexo IV, da Lei 15.838/15, para que o contribuinte obtenha a referida certidão, se faz necessário o pagamento da taxa no montante de 30 UFIRCE. Ocorre que a referida exigência se encontra em descompasso com a Constituição Federal.

A Carta Magna garante às pessoas jurídicas ou físicas a gratuidade na obtenção de certidões junto às repartições públicas, desde que seja utilizada para defesa de direito ou esclarecimento de situações de interesse pessoal, conforme estabelecido em seu art. 5º, inciso XXXIV, alínea "b". Como assevera Nina Ranieri[4], certidões administrativas são:

> Documentos oriundos de autoridade ou de agente do Poder Público, que nessa qualidade provam ou confirmam determinado ato ou fato. São provas documentais, sendo esta sua finalidade. Constituem garantia em favor de terceiro da veracidade do afirmado. As certidões podem ser administrativas ou forenses.

Inclusive, a doutrina é uníssona quanto ao reconhecimento da impossibilidade de instituição de taxas para emissão de certidões pelas repartições públicas, sendo esse inclusive o entendimento de Hely Lopes Meirelles, quando aduz que "*o fornecimento de certidões, independentemente do poder de taxas, é obrigação constitucional de toda repartição pública, desde que requerido pelo interessado para defesa de direitos ou esclarecimento de situações de interesse pessoal (CF, art. 5º, XXXIV, alínea b)".*[5]

Ademais, ressalta-se que o Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades já se posicionou em favor dos contribuintes e reafirmando a força imunizante do art. 5º, inciso XXXIV, alínea "b" da Constituição Federal.

Um exemplo é o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.259/DF, que ocorreu em 14 de fevereiro de 2020, no qual foi declarada a inconstitucionalidade da Tabela IV, da Lei 9.289/96, que tratava de forma especifica da exigência de taxas para emissão de certidões por repartições públicos, no irretocável voto do Ministro Relator Dias Toffoli:

> [...]
>
> Como se vê, a Constituição da República garante aos cidadãos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a gratuidade na obtenção de certidões nas repartições públicas, desde que "para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal". Nas palavras do eminente Ministro Celso de Mello.
>
> [...]
>
> Todavia, a gratuidade não é irrestrita, nem se mostra absoluta, pois está condicionada à demonstração, pelo interessado, de que a certidão é solicitada para defesa de direitos ou esclarecimento de situações de interesse pessoal. O próprio texto constitucional evidencia que nem todas as certidões obtidas junto às repartições públicas são gratuitas. Somente aquelas destinadas aos fins supracitados hão de ser incluídas no âmbito normativo da cláusula constitucional invocada.
>
> [...]
>
> Todavia, em meu entender, exigir expressa demonstração acerca das

4 RANIERI, Nina Beatriz Stocco, A obtenção de certidões em repartições públicas. Hipóteses constitucionais de expedição e de indeferimento. Tentativa de identificação", inserto na **Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política nº 19**, pp. 150/168.

5 MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro.** 36. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010. P.197.

> finalidades quando a certidão pleiteada é concernente ao próprio requerente, sendo ele interessado direto, como no caso das partes dos processos ou de certidões negativas em seu próprio nome, seria burocratizar por demais essa garantia constitucional. Em meu sentir, nesses casos, a finalidade de "esclarecimento de situações de interesse pessoal" é presumida.

Assim, verifica-se que a Suprema Corte além de reconhecer que a imunidade prevista no art. 5º, inciso XXXIV, alínea "b", da Constituição Federal, possui eficácia plena, aplicabilidade imediata e vai além quando define que se tratando de solicitação em que o próprio requerente é o interessado direto, não há necessidade de esclarecer a finalidade pela qual se esta solicitando a emissão de certidão pela repartição pública.

Portanto, percebe-se que a exigência da Taxa de Declaração de Não Similaridade estabelecida pelo Estado do Ceará como requisito para a fruição do diferimento de ICMS na importação de mercadorias pelos beneficiários do FDI é uma clara afronta aos direitos e garantias previstos na Constituição Federal, conforme se observa pelo posicionamento da Corte Suprema em situações similares à que está sendo imposta aos contribuintes cearenses.

ARTIGO

O ITCMD no arrolamento sumário e a simplificação procedimental

Átilla Djazianny de Oliveira

Lattes: Orcid:

Pós-graduando em Advocacia na Fazenda Pública pela Legale Educacional. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Procurador do Estado do Ceará. Professor de cursinhos preparatórios para concursos públicos. Advogado. Fortaleza - CE.
E-mail: atilla.oliveira@hotmail.com

Como bem se sabe, o inventário é o procedimento onde há, sob a forma judicial e extrajudicial, a arrecadação, descrição, avaliação e liquidação dos bens e direitos que pertenciam ao *de cujus*, para que, uma vez adimplidas as dívidas do falecido, o saldo positivo eventualmente existente seja distribuído entre os sucessores. Caso seja adotada a via judicial, uma das formas de se processar o inventário é o denominado arrolamento sumário, cuja principal característica é a simplificação procedimental com o escopo de desburocratizar o penoso caminho que deve ser trilhado pelos sucessores.

A atual normatização do arrolamento sumário é encontrada no art. 659 do CPC de 2015[1], que prevê seu cabimento em duas hipóteses expressas: a) quando todos os herdeiros forem maiores, capazes e estiverem de acordo quanto à partilha; e b) quando houver um único herdeiro. Não importa, portanto, o valor do patrimônio a ser herdado, se houver o preenchimento de alguma hipótese acima, possível será o arrolamento sumário, em que os próprios herdeiros apresentam ao juiz a partilha, bem como a devida quitação dos tributos.

É no contexto de quitação dos tributos no arrolamento sumário que surge um aspecto que rendeu algumas disputas judiciais, qual seja a (des)necessidade de comprovação do pagamento do ITCMD (imposto sobre a transmissão causa mortis e doação) como condição para a entrega dos formais de partilha ou da carta de adjudicação, bem como de eventuais outros tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas.

A discussão acima rendeu frutíferos debates principalmente por conta de uma alteração paradigmática perpetrada pelo CPC de 2015, conforme se verá adiante.

Ao tratar sobre o arrolamento, o art. 1.031 do CPC de 1973[2], com redação alterada pela Lei nº 7.019/82, estipulava a possibilidade de se celebrar partilha amigável entre partes capazes, cuja homologação ocorreria de plano pelo juízo somente mediante a comprovação, no bojo do processo judicial, da quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas. Em resumo, a entrega do formal

1 BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. **Novo Código de Processo Civil 2015**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm. Acesso em: 12 de nov. de 2022.

2 BRASIL. Lei 5869, de 11 de janeiro de 1973. **Código de Processo Civil 1973**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm. Acesso em: 12 de nov. de 2022.

de partilha, que é o documento que regula o exercício dos direitos e deveres sobre o patrimônio herdado, estava condicionada ao pagamento prévio do ITCMD, bem como dos demais tributos incidentes sobre os bens do espólio e sobre suas rendas.

Contudo, o panorama acima se alterou com a entrada em vigor do CPC de 2015, que, em seu art. 659, §2º, dispõe: "*transitada em julgado a sentença de homologação de partilha ou de adjudicação, será lavrado o formal de partilha ou elaborada a carta de adjudicação e, em seguida, serão expedidos os alvarás referentes aos bens e às rendas por ele abrangidos, intimando-se o fisco para lançamento administrativo do imposto de transmissão e de outros tributos porventura incidentes, conforme dispuser a legislação tributária*". Ou seja: transitada em julgado a sentença homologatória, primeiro será expedido o formal de partilha e, só depois, haverá o procedimento administrativo de lançamento do imposto de transmissão, significando a retirada, do âmbito processual, das discussões relativas ao ITCMD, em claro objetivo de simplificar o procedimento de sucessão no arrolamento sumário.

Acontece que, não obstante tenha havido essa nova disposição legal do §2º do art. 659 do CPC de 2015, ainda permanece hígido o art. 192 do CTN[3], [4]cujo preceito estipula que "*nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de <u>todos</u> os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas*". A exigência de quitação prévia de "todos" os tributos, onde se inclui o ITCMD, evidencia uma clara antinomia normativa, de forma que o STJ, enquanto Corte Superior responsável pela uniformização interpretativa da legislação federal, foi chamado a esclarecer a questão.

Inicialmente, é imperioso destacar que, em relação aos tributos que devem ser aferidos em uma sucessão *causa mortis*, deve haver a seguinte diferenciação: 1) o ITCMD, cujo fato gerador é a transmissão patrimonial propriamente dita aos herdeiros; e 2) os demais tributos relativos aos bens do espólio e suas rendas, que constituem o passivo patrimonial tributário devido pelo *de cujus*, em outras palavras, as dívidas tributárias.

Em relação ao ITCMD, 1ª e 2ª Turmas do STJ ratificaram, de forma peremptória, a simplificação procedimental proposta pelo legislador, ao afirmar que "*O novo Código de Processo Civil, em seu art. 659, § 2º, traz uma significativa mudança normativa no tocante ao procedimento de arrolamento sumário, ao deixar de condicionar a entrega dos formais de partilha ou da carta de adjudicação à prévia quitação dos tributos concernentes à transmissão patrimonial aos sucessores*"[5], e que "*A homologação da partilha no procedimento do arrolamento sumário não pressupõe o atendimento das obrigações tributárias principais e tampouco acessórias relativas ao imposto sobre transmissão causa mortis*"[6].

Entretanto, em relação aos demais tributos relativos aos bens do espólio e suas rendas, houve um tratamento diverso entre as Turmas da Corte Cidadã. A 1ª Turma ressalvou expressamente que a inovação normativa supramencionada em nada alterou a condição estabelecida no art. 192 do CTN, de modo que, no arrolamento sumário, o magistrado deve exigir a comprovação de quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas para homologar a partilha e, na sequência, com o trânsito em julgado, expedir os títulos de transferência de domínio e encerrar o processo, independentemente do pagamento do ITCMD. Essa mesma ressalva, contudo, não foi feita pela 2ª Turma que, em vez disso, afirmou genericamente que "*a homologação da partilha amigável pelo juiz, no procedimento de arrolamento sumário, não se condiciona à prova da quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas*"[7].

A fim de sanar essa dúvida, o STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos, firmou o Tema Repetitivo 1074, cujo julgamento ocorreu em 26/10/2022, ratificando

3 BRASIL. Lei 5869, de 11 de janeiro de 1973. **Código de Processo Civil 1973**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm. Acesso em: 12 de nov. de 2022.

4 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996**. Código Tributário Nacional**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 12 de nov. de 2022.

5 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996**. Código Tributário Nacional**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 12 de nov. de 2022.

6 BRASIL. **REsp n. 1.751.332/DF**, Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 3/10/2018. Disponível em: https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1756737&tipo=0&nreg=201801626782&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20181003&formato=PDF&salvar=false. Acesso em: 12 de novembro de 2022.

7 BRASIL. **AgInt no AREsp 1343032/DF**, Min. Og Fernandes, Segunda Turma**,** DJe 08/06/2020. Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/868171647. Acesso em: 12 de nov. de 2022.

o entendimento da 1ª Turma do STJ nos seguintes termos: "*No arrolamento sumário, a homologação da partilha ou da adjudicação, bem como a expedição do formal de partilha e da carta de adjudicação, não se condicionam ao prévio recolhimento do imposto de transmissão causa mortis, devendo ser comprovado, todavia, o pagamento dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas, a teor dos arts. 659, § 2º, do CPC/2015 e 192 do CTN*"[8].

O STJ definiu, portanto, que o CPC de 2015, ao disciplinar o arrolamento sumário, transferiu para a esfera administrativa as questões atinentes ao ITCMD, evidenciando que a opção legislativa atual prioriza a agilidade da partilha amigável, ao focar, teleologicamente, na simplificação dos procedimentos envolvendo o tributo, alinhada com a celeridade e a efetividade, e em harmonia com o princípio constitucional da razoável duração do processo.

Dessa forma, concluiu-se que o art. 659, §2º, do CPC de 2015, com o escopo de resgatar a essência simplificada do arrolamento sumário, remeteu para fora da partilha amigável as questões relativas ao ITCMD, cometendo à esfera administrativa fiscal o lançamento e a cobrança do tributo. Tal proceder não configura hipótese de isenção, mas apenas postergação da apuração e do lançamento para depois do encerramento do processo judicial, acautelando-se, todavia, os interesses fazendários, considerando que o Fisco deverá ser devidamente intimado pelo juízo para tais providências, além de lhe assistir o direito de discordar dos valores atribuídos aos bens do espólio pelos herdeiros.

Esse entendimento não poderá prejudicar o teor do art. 192 do CTN, de modo que permanece válida a obrigatoriedade de se comprovar o pagamento dos demais tributos que recaírem especificamente sobre os bens e rendas do espólio como condição para homologar a partilha ou a adjudicação, pois tal dispositivo disciplina hipóteses de incidência cujas materialidades são claramente distintas da transmissão *causa mortis*, não havendo, portanto, colidência com o art. 659, § 2º, do CPC de 2015.

Assim, o art. 192 do CTN, quando menciona tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas, refere-se, por exemplo, ao IPTU, ao ITR, ao IPVA, bem como aos outros tributos eventualmente devidos pelos bens inventariados, e não ao ITCMD.

Com isso, o STJ estabeleceu que a homologação da partilha ou da adjudicação, no arrolamento sumário, condiciona-se à liquidação antecipada dos tributos que incidem especificamente sobre os bens e as rendas do espólio, sendo incabível, contudo, qualquer discussão quanto ao ITCMD, cuja ocorrência será exclusivamente na esfera administrativa.

8 BRASIL. **REsp n. 1.896.526/DF**, Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 28/10/2022. Disponpivel em: https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1996110&tipo=0&nreg=202001189316&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20201117&formato=PDF&salvar=false. Acesso em: 12 de nov. de 2022.

ARTIGO

O ICMS-ST e a ilegalidade de sua inclusão no faturamento do contribuinte substituído

Danielle de Almeida Rocha

Lattes: Orcid:

Bacharela em Direito pela Universidade Federal do Ceará (2013.1). Advogada tributarista. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE (2022-2024). Proprietária na Danielle de Almeida Rocha Sociedade Unipessoal de Advocacia (Sociedade registrada sob nº 3193 na OAB/CE). E-mail: daniellealmeidarocha@gmail.com.

Tese filhote da afamada "tese do século" (RE 574.706/PR)[1], a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS - Proteção de Integração Social e da COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devidas pelo contribuinte substituído é tema que está afetado ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) sob o nº 1125. A 1ª Seção do STJ decidiu, em 17/12/2021, elencar como recursos paradigmas o REsp 1.896.678/RS[2] e REsp 1.958.265/SP[3], ambos de relatoria do Ministro Gurgel de Faria. Por ser tema relevante e objeto de decisões divergentes, o STJ decidiu por bem afetar o tema em prol da segurança jurídica dos contribuintes que estão com processo em tramitação sobre esse tema[4].

O Supremo Tribunal Federal, ao se deparar com a controvérsia no RE 1.258.842/RS[5], apesar de distinta, disse não haver repercussão geral no tema, sendo infraconstitucional a controvérsia relativa à inclusão, na base de cálculo do PIS e da COFINS, do ICMS – Substituição Tributária para o contribuinte substituto. Dessa forma, em analogia, apesar de serem situações diversas, é bem provável que o assunto dos créditos sobre o ICMS-ST para o contribuinte substituído também não chegue a ser definido pelo STF.

De início, frise-se que o ICMS-ST não deixa de ser ICMS, sendo a denominação Substituição Tributária tão somente indicativa de uma forma própria de apuração e recolhimento. Não é, certamente, um ICMS desconfigurado – expressão, aliás, atécnica, sem nenhuma fundamentação jurídica - a menos que se considere como desconfiguração a existência de regras distintas na lei para disciplinar quando,

1 BRASIL. **RE.n. 574.706/PR,** Min. Cármen Lúcia. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258. Acesso em 22 de nov. de 2022.

2 BRASIL. **RE. n. 1.896.678/RS,** Min. Dias Toffoli. Disponível em: https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/15022022-Repetitivo-vai-decidir-sobre-exclusao-do-ICMS-ST-da-base-do-PISCofins-devido-pelo-contribuinte-substituido.aspx. Acesso em: 26 de nov. de 2022.

3 BRASIL. **RE. n. 1.958.265/SP,** Min. Gurgel de Faria. Disponível em: https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/15022022-Repetitivo-vai-decidir-sobre-exclusao-do-ICMS-ST-da-base-do-PISCofins-devido-pelo-contribuinte-substituido.aspx. Acesso em: 26 de nov. de 2022.

4 BRASIL. **Código do Processo Civil de 2015**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 26 de nov. de 2022.

5 BRASIL. **RE. n. 1.258.842/RS**, Min. Marco Aurélio. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753826307. Acesso em: 27 de nov. de 2022.

quanto e como o tributo deve ser calculado e pago.

O método de recolhimento do ICMS é diferente do ICMS-ST tão somente para facilitar arrecadação pelo Fisco e evitar sonegação fiscal. Há concentração da cobrança no primeiro membro da cadeia econômica (contribuinte substituto) em vez de cobrar dos milhares de contribuintes substituídos da cadeia. Isto significa que uma única empresa fica responsável pelo recolhimento do ICMS-ST de toda a cadeia de produção. Normalmente, a indústria ou o importador, que posteriormente repassa na venda o valor desse tributo.

O contribuinte substituído, ao adquirir mercadorias para revenda, antecipa (com caráter de definitividade) o valor do ICMS-ST. A comprovação desse montante se dará por meio da Nota Fiscal de aquisição com o ICMS-ST destacado ou informado no campo de Dados Adicionais no caso de aquisição de mercadorias de contribuinte "substituído". Ao determinar o valor de venda do seu produto, o substituído não tem um valor hipotético de ICMS. Tem um valor certo, obtido aritmeticamente, a partir da informação constante da nota fiscal do fornecedor.

Assim, no momento da venda da mercadoria submetida à substituição tributária, o substituído faz sua comercialização levando em consideração o valor de ICMS-ST antecipado ao substituto da cadeia. Inegavelmente, a base de cálculo para o recolhimento das contribuições para o PIS e para a COFINS acaba incidindo sobre a transação que abrange no valor o ICMS-ST.

A tributação indireta, própria do ICMS, uma vez que é tributo plurifásico, mantém-se no regime de Substituição Tributária e só se exaure no último impulso da mercadoria, qual seja, a venda para o consumidor final. O ônus do ICMS-ST recai sobre o substituído.

Tanto que, no caso de haver sido pago ICMS-ST a maior, quem deverá receber a restituição é o substituído de acordo com art. 150, §7º, CF[6] e art. 10 da Lei Complementar de nº 87/96 – Lei Kandir[7]: o contribuinte substituído, por haver comprado a mercadoria, em cujo preço embutia-se o valor do ICMS-ST, por ter efetivado o desembolso e suportado o ônus financeiro, é que teria direito à restituição -, entendimento positivado e corroborado pela jurisprudência do STF no julgamento do RE 593.849/MG, em 19/10/2016, sob a sistemática de repercussão geral – Tema 201.

O ICMS-ST pago antecipadamente pelo contribuinte substituto é provisório, e não definitivo como antes entendia aquela corte, ou seja, só com a realização da real operação de venda é que o fato gerador do ICMS se concretiza definitivamente, procedendo-se, nesse momento, à aferição entre a base ficta utilizada para o regime de substituição e a base real. Diante da posição do STF acerca da natureza antecipatória do regime de substituição, não se pode admitir que a cadeia de repercussão econômica do tributo se encerre na figura do substituto.

Encontrando-se o substituído sujeito ao PIS e à COFINS, o ônus do ICMS é suportado por ele e é incluído implicitamente no cálculo de sua receita bruta sujeita a essas contribuições. Em resumo, no momento da saída da mercadoria é que se acontece enfim o fato gerador do ICMS e, por consequência, a sua incidência não depende de haver ou não o destaque do imposto na nota fiscal de saída.

Um ponto forte para os contribuintes foi a manifestação favorável do Ministério Público Federal (MPF)[8] quanto à exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS para os contribuintes substituídos:

> "A base de cálculo do tributo não sofre modificação quando se trata de arrecadação mediante substituição tributária, portanto, o ICMS-ST nada mais é que uma antecipação do ICMS normal. Assim, não há como julgá-los de maneira diferente.
>
> Logo, vedar a exclusão do ICMS-ST da incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS importa em tratamento desigual entre os contribuintes, pois cada Estado tem uma lei específica para a substituição

6 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 de nov.2022.

7 BRASIL. **Lei Complementar nº 87 de 1996**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em 26 de nov. 2022.

8 BRASIL. **Procuradoria Geral da República**, em parecer exarado nos autos de REsp nº 1.958.265/SP, perante o STJ, em 04/07/2022.

> tributária e, dependendo do ente, a sistemática de pagamento do ICMS de uma determinada mercadoria poderá, ou não, ser de substituição tributária. A consequência prática disto é uma opção legislativa de um ente federativo (Estados e Distrito Federal) pelo ICMS-ST, obrigatória ao contribuinte, repercutirá na base de cálculo de um tributo federal."

De acordo com a Lei Complementar nº 142/2018, no seu Anexo I, estão estabelecidos os segmentos de mercadorias sujeitos à sistemática de recolhimento do ICMS por Substituição Tributária, com algumas ressalvas, aqui são: autopeças, bebidas alcoólicas, cigarros, cimentos, combustíveis e lubrificantes, materiais de construção, pneumáticos, rações para animais domésticos, tintas, veículos automotores etc.

Quanto às decisões dos ministros do STJ quanto ao tema, ainda estão bem divididas as posições. Os ministros da 2ª Turma vêm decidindo contrariamente aos contribuintes, julgando pela não exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS. Já os ministros da 1ª Turma nunca julgaram o tema de forma colegiada. Até então, da 1ª Turma, só temos decisões monocráticas.

Por fim, recentemente, o tema nº 1125 entrou na pauta de julgamento do dia 23 de novembro de 2022[9], com efeito repetitivo (decisão proferida deverá ser repetida em todo o País), na 1ª Seção do STJ. Provavelmente, no dia da publicação desta 2ª edição da Revista de Direito Tributário da OAB/CE, o tema já terá tido uma resposta definitiva, a não ser que algum ministro peça vista dos autos para decisão posterior.

Nos Tribunais Regionais Federais há decisões díspares, o que traz insegurança jurídica para empresas do mesmo segmento que revendem os mesmos itens. Urge-se por uma decisão estável, que uniformize o entendimento sobre a temática. Tanto os atacadistas que revendem os produtos, quando os varejistas que fazem a venda ao consumidor final, ou seja, os contribuintes que fazem parte da cadeia, mas que não recolhem o ICMS-ST diretamente ao Estado, serão os afetados pela decisão.

Dessa forma, os contribuintes que não sejam optantes do Simples Nacional, que sejam os contribuintes substituídos da cadeia do ICMS-ST e que tiverem ingressado com a ação judicial cabível, caso recebam uma resposta positiva, gozarão de uma importante redução na sua carga tributária federal. Espera-se que o STJ entenda acertadamente o caso, assim como entendeu o STF na "tese do século", a favor do contribuinte.

9 BRASIL. **TEMA REPETITIVO n°1125** de 23 de novembro de 2022. Disponível em. https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1125&cod_tema_final=1125. Acesso em: 26 de nov. de 2022.

ARTIGO

A dogmática do imposto sobre a renda na Alemanha e sua relação com a ADI nº. 5422 e com a (não) tributação sobre verbas alimentares no Brasil

Cleber José Pontes Muniz Filho

Lattes: Orcid:

Doutorando em Direito, pesquisando Direito Tributário, na Faculdade de Direito da Universidade de Passau, Alemanha, sob orientação do catedrático Prof. Dr. Rainer Wernsmann, com bolsa da FES Alemanha. Mestre em Direito (*Master of Laws*) pela mesma universidade, sob orientação do antedito professor (m.c.l., 2020). Graduado em Direito pelo Centro Universitário 7 de Setembro, em Fortaleza, Ceará (2017). Advogado. Membro-consultivo da Comissão de Direito Tributário da OAB-CE desde 2019.
E-mail: cleberpontes@outlook.de

Em dezembro de 2022 celebram-se cem anos da criação e da introdução do imposto sobre a renda no ordenamento jurídico brasileiro. Na história do direito brasileiro esse imposto aparece pela primeira vez na Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que orçou a receita geral da República para o ano seguinte. Decorrido um século, o cenário político nacional e internacional, bem como a legislação constitucional e infraconstitucional mudaram, estas em virtude da necessidade de atualização e dos avanços tecnológicos cada vez mais surpreendentes. Se já não bastasse isso, os julgados dos tribunais superiores, em especial do Supremo Tribunal Federal, também, de certa forma, ajudaram a moldar o imposto em questão. O temido leão, símbolo da Receita Federal do Brasil e também do imposto sobre a renda, cujas origens remontam aos idos da Idade Média, quando os monarcas europeus queriam exibir sua força e sua vaidade com a ajuda da imponente figura do animal africano, passa-nos a impressão de ser cada vez mais voraz no patrimônio dos contribuintes brasileiros, especialmente com o gravame que há alguns anos atinge parcela ampla da sociedade, incluídos aqueles cujo volume de proventos para suprir necessidades básicas é, por vez, diminuto, o que gera críticas e alimenta debates nos meios acadêmico e político. Dentre os vários questionamentos jurídicos, o mais recente, e também comentado, é o que indaga a possibilidade de tributação, em matéria de imposto sobre a renda, das verbas alimentares, aquelas devidas pelo alimentando ao alimentado, relação que comumente envolve pais e filhos. A dúvida suscitada chegou ao Supremo Tribunal Federal por meio da ADI nº. 5422, de autoria do Instituto Brasileiro de Direito de Família (IBDFAM).

Muito longe do serrado brasileiro e dos holofotes que pairam o Pretório Excelso, e muitas décadas antes deste ocupar-se com a referida questão, o Tribunal Constitucional Federal alemão (*BVerfG*) já discutia problemas similares, que perpassavam pelos fundamentos do imposto e de sua relação com o mínimo

existencial e com a proteção da família, tão mencionados na doutrina e na jurisprudência seja no Brasil ou no exterior, e núcleos protegidos constitucionalmente também no direito teutão. Resta-nos, portanto, saber quais são esses fundamentos, alvos do *BVerfG*, e onde fica o ponto de interseção com o mínimo existencial e com a proteção da família para, então, podermos abrir a discussão, que é o objetivo do presente artigo, e traçar suscinto paralelo com o caso brasileiro discutido e decido no STF em meados do corrente ano.

O imposto sobre a renda alemão surgiu bem antes de seu correspondente brasileiro, ainda na primeira metade século XIX, para alguns[1], quando o Reino da Prússia cobrou um "tributo sobre a renda" durante curto período e em decorrência das invasões napoleônicas na Europa. Outros, no entanto, consideram o marco existencial do imposto sobre a renda alemão como sendo o imposto progressivo e geral cobrado pela Saxônia[2] lá no longínquo ano de 1742, fato este que desmistificaria a ideia de que mundialmente o imposto sobre a renda haveria surgido na Inglaterra por meio do "*income tax*", de 1799, que inicialmente deveria ser cobrado em caráter temporário[3]. Já em 1851, novamente na Prússia, surgia, então, o imposto sobre a renda com base em classificação social, estruturado como um imposto "por cabeça" e divido em cinco diferentes classes: cidadãos ricos, cidadãos abastados, cidadãos e camponeses, assalariados e diaristas. Em 1891, todavia, o mesmo reino inovava de vez ao introduzir em seu ordenamento jurídico um imposto sobre a renda em moldes bem semelhantes ao atual[4]. Com a edição da lei do imposto sobre a renda do Império Alemão, em 1934, inicia-se a sistemática vigente para o referido imposto até hoje na Alemanha.

O imposto sobre a renda alemão é imposto direto, que incide sobre pessoas físicas, orientando-se pelo princípio da capacidade contributiva e cuja base constitucional está no Art. 105 e seguintes da Lei Fundamental Alemã (GG)[5], enquanto sua base legal encontra-se na Lei do Imposto sobre a Renda (EStG). Ademais, é classificado como imposto sobre rendimentos (*Ertragsteuer*), ou seja, para que haja tributação, é necessário a ocorrência de acréscimo patrimonial em moeda, bem como que isso aconteça em períodos regulares de tempo[6]. Em sua atual forma ele tem como fonte uma mistura de teorias acerca do conceito "renda" surgidas no âmbito da ciência das finanças e da economia, na tentativa de encontrar o melhor conceito para "renda".

A teoria da fonte (*Quellentheorie*), a mais antiga delas, difundida principalmente por Bernhard Fuisting, classifica "renda" como a totalidade de bens adquiridos de uma fonte contínua e periódica disponível ao indivíduo para a supressão de suas necessidades[7]. De acordo com essa teoria, apenas os acréscimos patrimoniais provenientes de fontes contínuas e correntes seriam tributáveis. Metaforicamente falando, a renda auferida com a extração de leite de uma vaca seria tributada, mas não a vaca em si ou os proventos oriundos da venda de sua carne após abatimento, por exemplo. A teoria dos acréscimos patrimoniais puros (*Reinvermögenzugangstheorie*), defendida principalmente por Georg von Schanz, professor da Universidade de Würzburg no início do século passado, por sua vez, entende "renda" como meros acréscimos patrimoniais dentro de um determinado período, independentemente se a fonte é contínua ou se ocorre uma única vez[8] e da base de cálculo deduzem-se todas as despesas operacionais e profissionais utilizadas para a obtenção da renda. Há ainda a teoria do aumento patrimonial puro (*Reinvermögenzuwachstheorie*) que considera "renda" apenas o que é adquirido pelo contribuinte sem qualquer ação por parte deste,

1 GRABOWER, Rolf. **Die Stellung der Buch- und Betriebsprüfung im Steuerwesen**. *In*: DEUTSCH, Paul (org.). Steuerwirtschaftliche Probleme der Gegenwart: Festgabe für Hermann Grossmann. Berlin: Spaeth & Linde, 1932. p. 96.

2 NOSTITZ-JÄNCKENDORF, Wolf Hans von. **Grundzüge der Staatssteuern im Königreich Sachsen: Eine Studie**. Jena: Fischer, 1903, p. 131.

3 METZEGER, Ulrike; WEINGARTEN, Joe. **Einkommensteuer und Einkommensteuerverwaltung in Deutschland: ein historischer und verwaltungswissenschaftlicher Überblick**. Opladen: Springer, 1989, p. 8.

4 *Ibid*.

5 Art. 105 GG trata das competências dos entes federativos na legislação tributária. Já o art. 106, que trata da distribuição da receita tributária, em seu parágrafo 3º, estabelece que "A receita do imposto de renda de pessoas físicas, do imposto de renda de pessoas jurídicas e do imposto sobre mercadorias e serviços cabe à Federação [leia-se União] e aos Estados em conjunto (impostos comuns), na medida em que a receita do imposto de renda de pessoas físicas, segundo o §5, e a receita do imposto sobre mercadorias e serviços, segundo o §5a, não sejam destinadas aos municípios. A Federação e os Estados participam da receita do imposto de renda de pessoas físicas e do imposto de renda de pessoas jurídicas em partes iguais.

6 Nesse sentido: HEY, Johanna. O**bjekt und Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer.** *In*: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Steuerrecht. 24. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2021, p. 344-347; Cf. também: BIRK, Dieter; DESENS, Marc; TAPPE, Henning. Steuerrecht. 22. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2021, p. 186.

7 Nesse sentido: BOSSERT, Rainer. **Unternehmensbesteuerung und Bilanzsteuerrecht: Grundlagen der Einkommen- und Körperschaftbesteuerung von Unternehmen**. Berlin: Springer, 1997. p. 47.

8 HEY, Johanna. **Steuern auf das Einkommen und Vermögen.** *In*: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Steuerrecht. 24. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2021, p. 299; Cf. também: BIRK, Dieter; DESENS, Marc; TAPPE, Henning. Steuerrecht. 22. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2021, p. 191.

incluídos aí meras alterações nominais de valores e a renda imputada, o que fez que ela jamais fosse adotada na Alemanha. Por último, a teoria dos rendimentos do mercado (*Markteinkommenstheorie*), defendida, dentre outros, por Paul Kirchhof, professor e ex-juiz do *BVerfG*, prega "renda" como apenas os rendimentos adquiridos propositalmente no mercado e, por outro lado, as rendas que não se encaixem nesse conceito, para serem tributadas, precisam ser abrangidas por outras espécies tributárias[9].

É sabido que o Imposto sobre a Renda alemão se guia por alguns princípios constitucionais, explícitos ou não, mediante interpretação feita pelo *BVerfG*. Além do princípio da capacidade contributiva[10], são relevantes ainda o da proteção ao mínimo existencial[11] e o da proteção da família[12]. Diferentemente do arcabouço constitucional brasileiro, que exige que o imposto sobre a renda seja progressivo[13], a interpretação dada pelo *BVerfG* à Lei Fundamental Alemã em matéria de imposto sobre a renda, que não conta com dispositivo similar ao brasileiro, é de que este não necessariamente precisa ser progressivo, sendo o assunto uma decisão política do legislador[14].

No tocante à tributação de alimentos ou de pensões alimentícias na Alemanha, o antedito tribunal já fixou entendimento[15] de que os custos com filhos dependentes devem ser balizados pelos valores de políticas sociais (*Kindergeld, Kinderfreibetrag, BEA-Freibetrag*), de modo que os pais devem avaliar o que é tributariamente mais atraente, quando da sua declaração anual de imposto sobre a renda. Tais políticas, contudo, não podem distorcer a realidade, nem para mais, nem para menos, sob pena de serem inconstitucionais por ferirem os já aqui mencionados princípios.

De volta ao direito brasileiro, no caso da ADI nº. 5422, ao fixar a tese do julgamento estabelecendo que "é inconstitucional a incidência de imposto de renda sobre os alimentos ou pensões alimentícias quando fundados no direito de família"[16] pode-se afirmar que o Pretório Excelso, ainda que inconscientemente, percorreu caminho dogmaticamente semelhante ao direito tributário constitucional alemão ao fortalecer os institutos do mínimo existencial, da capacidade contributiva e da proteção do núcleo familiar, presentes em forma de princípios no ordenamento jurídico brasileiro. Sendo assim, não seria minimamente coerente esperar da Corte Suprema entendimento diverso, ainda mais por saber que o legislador infraconstitucional há muito não se propõe a corrigir certas injustiças de nosso sistema tributário demasiadamente regressivo, nem em forma de transferências sociais, nem realizando alterações legais. Mesmo transcorridos cem anos de criação do primeiro modelo de imposto sobre a renda no Brasil, há ainda muito a se fazer para obter-se a tão sonhada otimização dos princípios de nossa Carta Política, dentre eles o da capacidade contributiva.

---

9 Nesse sentido: HEY, Johanna. **Charakterisierung und Grundlagen der Besteuerung von Einkommen**. *In*: HERMANN, Carl; HEUER, Gerhard; RAUPACH, Arndt (org.). Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz: EStG KStG: Kommentar. 282ª atualização. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2017. p. 16-18.

10 Nesse sentido: *Ibid*, p. 12. Cf. também: TIPKE, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung: wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen (StRO I)**. 2. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000. p. 481.

11 Cf. decisão do BVerfG: BVerfGE 82, 60. Cf. também: WERNSMANN, Rainer. §3 AO (Kommentar). *In*: HÜBSCHMANN, Walter; HEPP, Ernst; SPITALER, Armin (org.). **Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung: Kommentar**. 262ª atualização. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2021. Nota 127.

12 Nesse sentido: WERNSMANN, Rainer. §4 AO (Kommentar). *In*: HÜBSCHMANN, Walter; HEPP, Ernst; SPITALER, Armin (org.). **Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung: Kommentar**. 260ª atualização. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2020. Nota 416.

13 Art. 153, § 2º, inciso I, **CF/1988**: "O imposto previsto no inciso III [renda e proventos de qualquer natureza] [...] será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da *progressividade*, na forma da lei" (destacou-se).

14 Nesse sentido: **BVerfGE** 84, 239.

15 Nesse sentido: **BVerfGE** 124, 282 – 299; BVerfGE 99, 246; BVerfGE 43, 108.

16 Cf.: **Voto do Ministro Roberto Barroso** [Inteiro Teor do Acórdão], p. 31.

ARTIGO

Transação tributária no âmbito municipal: experiência de Blumenal/Sc como referência à legislação fiscal do Município de Fortaleza/Ce

Elisberg Francisco Bessa Lima

Lattes: Orcid:

Doutor em Direito Constitucional e docente da Universidade de Fortaleza.
E-mail: E-mail: elisberg@unifor.br

David Montezuma Mota Ribeiro

Lattes: Orcid:

Bacharelando em Direito e pesquisador do Núcleo de Estudos Tributários da Universidade de Fortaleza.
E-mail: davidmontezumaribeiro@hotmail.com.

Transigir é o verbo que dá nome à transação, significando o ato de transacionar, chegar a um acordo por meio de concessões mútuas. A transação é um instituto do Direito Privado (Cível, Empresarial), presente nos artigos 840 e seguintes do Código Civil Brasileiro de 2002[1] e no artigo 156, inciso III, do Código Tributário Nacional de 1966.[2]

Vale lembrar que ambos os códigos são leis federais, sendo o Direito Tributário ramo do Direito Público, cujas normas gerais devem ser previstas em Lei Complementar. O próprio Código Tributário Nacional existia enquanto lei ordinária antes da promulgação da Constituição de 1988 e, após esta, foi recepcionado com "força'' de Lei Complementar.

A transação tributária busca garantir princípios básicos da Administração Pública, sendo eles os princípios da igualdade, da impessoalidade e da transparência ativa.

Ademais, também, tal instituto vem ganhando evidência como eficiente meio para diminuir nocividades existentes na relação entre o Fisco e o sujeito passivo tributário, em que este concebe aquele como um potencial usurpador de direitos fundamentais e motivo da expropriação de seus bens.

Por outro lado, no entendimento do Fisco, o contribuinte ou responsável tributário são vistos como potenciais sonegadores, devendo eles sofrerem as constrições que forem necessárias para arcar com as devidas obrigações tributárias.

1 BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2022. **Código Civil Brasileiro**.Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 24 de nov. de 2022.

2 BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de janeiro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 de nov. de 2022.

Estima-se que o estreitamento das relações entre o sujeito ativo e o passivo da obrigação tributária por meio da resolução pacífica de conflitos ocasionaria diminuição significativa e benéfica na judicialização de demandas que envolvem o crédito tributário.

Nesse contexto, aponta o Relatório do Conselho Nacional de Justiça, "Justiça em Números" de 2022, que as execuções fiscais têm sido apontadas como um dos principais fatores de morosidade do Poder Judiciário, representando aproximadamente 35% do total de casos pendentes e 65% das execuções pendentes no Poder Judiciário, possuindo ainda uma taxa de 90% de congestionamento.

Apesar de uma intensa aposta na transação para a resolução de conflitos, os Estados e Municípios ainda estão buscando recursos e estudando em como editar legislações que possam implementar o instituto para beneficiar, tanto o contribuinte, como o próprio Estado-fisco.

Quando falamos de organização a nível municipal, as legislações envolvendo recuperação de créditos tributários por meio da transação referente, especialmente, a ISS, IPTU, ITBI, e, até mesmo, a créditos de natureza não tributária, são genéricas e não buscam na maioria das vezes, incentivar o comportamento positivo por parte do contribuinte, bem como analisar seu histórico enquanto sujeito passivo de boa-fé.

O Decreto nº 15.402/22[3], que regulamentou a transação tributária no município de Fortaleza/CE, após a edição da Lei Complementar municipal nº 311 em 2021, trouxe somente a instituição transacional nas modalidades por adesão e por edital, abordando um pouco de suas especificações, sem explorar vantagens atinentes deste dispositivo para o contribuinte.

É preciso, portanto, aguardar as instruções normativas da Procuradoria-Geral Municipal fortalezense, para que se possa aferir o seu grau de eficiência, quanto ao incentivo à conformidade tributário entre o Fisco municipal e seus contribuintes.

No entanto, pode-se fazer uma análise comparativa prévia entre a legislação fortalezense e o que foi experienciado no Município de Blumenau, em Santa Catarina, prevendo esta, complexo normativo sobre acordos de dívidas tributárias e não tributárias, especialmente em execuções fiscais que não passem do valor de 40 (quarenta) salários-mínimos.

Entrou em vigor no Município de Blumenau, em 2018, a Lei Municipal nº 8.532/2017 que possibilita a negociação de descontos a ser realizada por uma Câmara de Transação, observando critérios objetivos, dentre os quais, pode-se citar:

I - o histórico fiscal do sujeito passivo, o cumprimento dos deveres de colaboração do sujeito passivo para com o fisco e a adoção de critérios de boa governança;

II - a situação econômica do sujeito passivo e a existência de bens do devedor capazes de garantir o adimplemento da dívida;

III - o tempo de duração da ação judicial;

IV - a economicidade da operação de cobrança;

V - as concessões mútuas ofertadas pelas partes;

VI - a probabilidade de êxito do município na demanda judicial;

VII - os precedentes dos Tribunais Superiores firmados em súmulas, recursos repetitivos, e repercussão geral sobre a matéria em discussão.

Com base em tais critérios, são somados pontos que, ao final da transação, são atribuídos a uma tabela de descontos presente no art. 10, §1º da supracitada lei municipal. Ou seja, quanto maior for o número de pontos, mais benefícios o devedor pode ter, como desconto de 100% na multa e nos juros, alcançando até mesmo 70% de desconto no crédito principal, caso totalize de 24 a 25 pontos.

Portanto, é notório que, por parte da legislação municipal blumenauense, há inovação ao possibilitar incentivo às práticas de *compliance* por parte dos devedores, influenciando a construção de um bom histórico fiscal e de práticas de conformidade com a lei tributária.

3 BRASIL. **Decreto Lei nº nº 15.402 de 02 de setembro de 2022. Disponível em:** https://taxpratico.com.br/pagina/decreto-n-15402-de-02-de-setembro-2022**.** Acesso em: 24 de nov. de 2022.

Incentiva-se aqui, portanto, não uma relação beligerante entre o Fisco e o contribuinte, mas sim uma relação de acordo e adequação a serem construídas entre ambas as partes na composição de litígios, abrindo margem para maiores negociações no setor fiscal.

Conclui-se, portanto, que a metodologia adotada na legislação do Município de Blumenau, para fins de concessão de deduções e descontos em dívidas tributárias, deve ser evidenciada como referência, pois permite critérios objetivos, assim como identificar comportamentos do contribuinte pautados na boa-fé e em *compliance.*

ARTIGO

100 anos do Imposto de Renda no Brasil: passado, presente e futuro

Sylvester Friedkin de Sousa Firmeza

Lattes: Orcid:

Advogado. Coordenador do Grupo Temático de Tributos Federais da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE. MBA em Direito Tributário pela FGV, Especialista em Contabilidade e Planejamento Tributário pela UFC/CETREDE, Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza. Tianguá-CE.
e-mail: sylvesterfriedkin@gmail.com

O Imposto de Renda (IR) - na forma de um imposto de renda geral[1] - completará 100 anos de existência no Brasil neste ano[2]. Criado com o nome de Imposto Geral sobre a Renda pela Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922[3]. Teve a sua primeira regulamentação, o primeiro formulário de declaração e a primeira cobrança efetivada em 1924.

Não obstante, os debates políticos sobre a viabilidade da sua implementação realizados ainda no Segundo Império[4], somente após o país ter deixado de ser uma Monarquia para virar uma República, ter adotado a forma de Estado Federativa, associada a uma crise mundial (após a 1ª Guerra Mundial) e ao crescente déficit orçamentário da Nova República - isso após diversas tentativas frustradas de aprovação no Congresso - é que se viabilizaram as condições políticas para a sua instituição.

Inicialmente, nos anos de 1924 e 1925, a cobrança do IR se deu sobre o rendimento líquido cedular (classificados em 4 categorias) e esteve sujeito a uma tabela progressiva (1% a 8%), existindo um limite de isenção e a possibilidade de deduções. A partir de 1926 até 1964, foi adotado um sistema misto: incidência sobre o rendimento líquido cedular (classificados em 5 categorias), sujeito às alíquotas proporcionais; além disso, houve a incidência do imposto complementar progressivo (0,5% a 10%) sobre o rendimento global.

As coletas das declarações, lançamento e fiscalização ficou sob responsabilidade do recém-criado Serviço de Arrecadação do Imposto de Renda, composto pela Delegacia-Geral do Imposto de Renda, Delegacias Fiscais Regionais, e, posteriormente, foi criado o Conselho de Contribuintes (serviço de recurso).

No período de 1944 a 1963, modificações na legislação ampliaram o escopo do IR ao tratar: da declaração de espólio e de saída definitiva do país; de rendimento e imposto

1 Isto é, um imposto que alcança todos aqueles que auferem renda.

2 No Reinado de D. Pedro II, a Lei nº 317/1843, estabeleceu uma contribuição extraordinária sobre todas as pessoas que recebessem vencimentos dos cofres públicos, que se assemelhava ao imposto de renda retido na fonte, porém sua cobrança não se estendeu aos rendimentos de todas as pessoas. Houveram outras leis semelhantes (Lei nº 1.507/1867; Lei nº 25/1891; Lei nº 265/1894; Lei nº 489/1897)que autorizavam a cobrança de tributo sobre os vencimentos e subsídios; a cobrança de dividendos e lucros (Lei nº 2.321/1910; Lei nº 2.841/1913; Lei nº 4.230/1920), porém todas de caráter pontual.

3 BRASIL. Lei Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. **Orça Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercicio de 1923**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm. Acesso em: 22 de nov. de 2022.

4 Em 1867, o Visconde de Jequitinhonha foi o primeiro a defender a sua implementação. Nomes como Visconde do Ouro Preto, Conselheiro Lafayete e Rui Barbosa também fizerem coro em sua defesa.

pago no exterior, da instituição do imposto sobre o lucro na alienação de imóveis (atual ganho de capital); dedução de pensão alimentícia, despesas médicas e instrução; isenção de proventos de aposentadoria ou reforma por moléstia grave; instituição do desconto na fonte como antecipação do pagamento; tributação do 13º salário; instituição da declaração de bens.

O crescimento econômico, o aperfeiçoamento da legislação e as melhorias estruturais da administração tributária fizeram a participação do IR na receita tributária saltar de algo em torno de 3% nos primeiros anos para 8% na década de 30; e, em 1943, atingiu o primeiro lugar em arrecadação (próximo dos 30%), mantendo-se entre os tributos de maior arrecadação desde então.

A partir de 1964, o IR passou a ser apurado exclusivamente pela tabela progressiva, isto é, os rendimentos tributáveis passaram a ser considerados sem qualquer distinção de categoria, apesar de os formulários da declaração do IR ainda serem divididos em células, sendo que o imposto passou a ser pago nos estabelecimentos bancários credenciados (anteriormente, o pagamento era realizado nos órgãos arreadores, ex. Coletorias Federais). A constante evolução da administração tributária se seguiu na década de 60 e 70 com a criação do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), da Secretaria da Receita Federal, do CPF, da instituição da declaração simplificada e do carnê-leão.

Na década de 80 a legislação do IR sofreu importantes alterações: instituiu-se o lançamento por homologação, o qual a legislação tributária passou a atribuir ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-o à concordância futura (homologação) por parte da autoridade administrativa[5]; o imposto passou a ser devido à medida da obtenção dos rendimentos (sistema de bases correntes)[6]. Além disso, foi promulgada a Constituição de 1988 que institui uma nova ordem constitucional, tendo consagrado diversos direitos sociais[7] e direitos individuais, em especial o respeito à dignidade da pessoa humana, que se irradiaram sobre os critérios da tributação da renda, que passou a ser regida expressamente pela capacidade contributiva[8], de modo a atender a captação de receitas para as necessidades públicas e ao desenvolvimento humano e social.

A partir da década de 90, acelerou-se a revolução tecnológica com a informatização do preenchimento da declaração. Surgiu o primeiro programa de preenchimento da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, ainda entregue por meio magnético (disquete). Os avanços tecnológicos não pararam por aí: entrega da declaração pela *internet* (1997); preenchimento e entrega da declaração por telefone e *on-line* (1999); preenchimento e entrega da declaração por dispositivo móvel (2013); declaração pré-preenchida (2014); declaração *on-line* utilizando certificado digital (2015); verificação de pendências após 24 horas do envio da declaração (2019); inclusão de códigos para criptoativos (2021); pagamento e restituição via PIX (2022)[9].

Como se percebe, passados quase um século da instituição do IR no Brasil, a renda enquanto signo presuntivo de riqueza ganhou grande relevância e a sua tributação foi expandida, seja em decorrência do crescimento econômico, dos avanços legislativos e tecnológicos dos meios de arrecadação e fiscalização pela administração tributária, ou da própria alteração dos objetivos e fins do Estado brasileiro. Porém, o IR não deve ser visto apenas como um meio de financiamento do Estado, mas, sobretudo, deve ser compreendido como instrumento de transformação social, de modo a alcançar os objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito brasileiro, em especial, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Neste contexto, a renda deve ser considerada objetivamente como o substrato econômico e indício presumível da capacidade contributiva, de modo a ser o pressuposto do nascimento da tributação. Por outro

5 Anteriormente, o contribuinte entregava a declaração, a Receita Federal examinava os dados da declaração, processava, revisava e efetuava o lançamento, com o vencimento da 1ª quota quarenta e cinco dias após a emissão da notificação.

6 Anteriormente, o imposto era conhecido no ano seguinte ao da percepção do rendimento (sistema de base anual do imposto).

7 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. O art. 6º da Constituição Federal assim dispõe: "São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição". Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 de nov. de 2022.

8 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 145, § 1º, CF/88 – "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]". Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 de nov. de 2022.

9 NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. História do Imposto de Renda, um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013); Para mais informações sobre a história do imposto de renda pessoa física no Brasil consultar: e o site da Receita Federal do Brasil: Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda . Acesso em: 17 de nov. de 2023.

lado, a tributação da renda deve atender a necessária justiça tributária, estabelecendo um justo critério de graduação da tributação (progressividade), bem como atender aos critérios de universalidade, generalidade, e a limitação à tributação excessiva (que atinge o nível de confisco) e ao mínimo existencial[10].

Acontece que a atual formatação do sistema tributário brasileiro que prioriza a tributação do consumo em detrimento a tributação da renda acaba por tributar proporcionalmente quem menos tem capacidade econômica, já que ricos e pobres contribuem com o mesmo valor para adquirem bens e serviços[11]. Além disso, a legislação do IR pessoa física somente prevê 5 faixas de tributação e 4 alíquotas na tabela progressiva do IR (variando de 7,5% a 27,5%)[12]; a defasagem na atualização inflacionária da tabela de imposto de renda acumula 147,40% desde 1996[13], o que ocasionará a cobrança do imposto de renda do contribuinte que ganha 1,5 do salário mínimo em 2023[14], de modo que a tributação sobre a renda avança preocupantemente sobre o direito à subsistência.

Quanto ao futuro da tributação da renda, esta deverá perpassar pela busca incessante pelo equilibro entre uma arrecadação eficiente e equitativa, e o respeito aos direitos e garantias dos contribuintes, de modo a maximizar a geração de receitas públicas e à promoção dos direitos individuais e sociais, alcançando a verdadeira justiça tributária. Além da adequação da legislação para que a tributação sobre a renda recai verdadeiramente sobre a parcela da riqueza que representa um acréscimo patrimonial, de modo a respeitar a parcela indispensável à sobrevivência com o mínimo de dignidade.

10 No que se refere a limitação da tributação do mínimo existencial é importante destacar que a tributação da renda deverá recair sobre o acréscimo patrimonial, isto é, sobre a riqueza disponível após satisfeitas as necessidades elementares da existência.

11 Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília – IPEA. **Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil, IPEA** : Rio de Janeiro : Ipea , 1990. Disponível em : https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9136/1/TD_2449.pdf . Acesso em: Acesso em: 22 de nov. de 2022.

12 Antes de 1988, o IR já teve de 9 a 15 alíquotas na tabela progressiva e já chegou a ter a alíquota máxima de 65%.

13 ALVARENGA, Darlan. Tabela do IR acumula defasagem de 31.3% no governo bolsonaro e correção agora é promessa para 2023. **Jornal G1**. Disponível em: https://g1.globo.com/economia/imposto-de-renda/noticia/2022/08/06/tabela-do-ir-acumula-defasagem-de-313percent-no-governo-bolsonaro-e-correcao-agora-e-promessa-para-2023.ghtml. Acesso em: 22 de nov. de 2022.

14 Marcell Casal. Quem ganha um 1,5 salário mínimo deverá pagar Imposto de Renda em 2023. **Brasil Econômico.** Disponível em: https://economia.ig.com.br/2022-07-13/um-salario-minimo-e-meio-imposto-de-renda-2023.html. Acesso em: 22 de nov. de 2022.

ARTIGO

ADI 5422: Imposto de renda sobre pensão alimentícia e decisão do STF com efeito vinculante

Roberta Porto Costa

Lattes: Orcid:

Especialista em Direito e Processo Tributários pelo Centro Universitário Christus (Unichristus). Graduada em Direito pelo Centro Universitário Christus (UniChristus). Professora de Direito Tributário, Direito Constitucional e Direito Civil da Plataforma Superprof. Advogada. 2ª Vice-Presidente da Comissão de Direito Tributário da Região Metropolitana de Fortaleza OAB/CE (triênio 2019/2021). Membro da Comissão de Estudos Constitucionais OAB/CE. Membro da Comissão da Mulher Advogada OAB/CE. E-mail: robertaportocadv@gmail.com.

A pensão alimentícia tem como definição uma prestação pecuniária para as satifazer necessidades essenciais dos filhos, cônjuges ou parentes que não possam prover por si. Os valores relativos à pensão são feitos a partir do trinômio necessidade/possibilidade/proporcionalidade, o qual é verificada a necessidade do alimentando, a possibilidade do alimentante em arcar com os valores, e por último, a proporcionalidade entre a necessidade de receber e a possibilidade de dar. Portanto, a pensão alimentícia não deve ser considerada uma renda, visto que os alimentos são para as pessoas incapazes proverem o mínimo necessário para a vida.

A Lei nº 7.713/88, em seu art. 3º[1], traz hipóteses as quais o Importo de Renda (IR) incide sobre o redimento bruto sem qualquer dedução. Em especial, no §1º, traz que "*constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*" Tal inciso reconhece a pensão alimentícia como um acréscimo patrimonial. Muito embora o dispositivo fosse na contramão da natureza jurídica da pensão alimentícia, havia a incidência do Imposto de Renda (IR) sobre os valores pagos a título de pensão.

No dia 03/06/22 o Supremo Tribunal Federal julgou a ADI 5422[2], que versava sobre a não incidência do Imposto de Renda (IR) sobre a pensão alimentícia, de tal forma que: "*O Tribunal, por maioria, conheceu, em parte, da ação direta e, quanto à parte conhecida, julgou procedente o pedido formulado, de modo a dar ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88, ao arts. 4º e 46 do Anexo do Decreto nº 9.580/18 e aos arts. 3º, caput e § 1º; e 4º do Decreto-lei nº 1.301/73 interpretação conforme à Constituição Federal para se afastar a incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes*

1 BRASIL. Lei nº 7.713 de 22 de dezmbro de 1988. **Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 21 de nov. de 2022.

2 BRASIL. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 5422 de 03 de junho de 2022. **Não Incidência do Imposto de Renda sobre a pensão alimentícia.** Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4893325. Acesso em: 21 de nov.2022.

do direito de família percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou de pensões alimentícias, nos termos do voto do Relator". O entendimento do Excelso Pretório é que a pensão alimentícia não causa um acréscimo patrimonial, portanto, não sendo passível de tributação, uma vez que não é considerada renda.

Ainda sim, como a pensão alimentícia vem de uma renda já tributada (a renda do alimentante), a cobrança do IR sobre o valor passado ao alimentando sob forma de pensão alimentícia seria um *bis in idem*, como expõe o Ministro Dias Toffoli: "O *recebimento de renda ou de provento de qualquer natureza pelo alimentante, de onde ele retira a parcela a ser paga ao credor dos alimentos, já configura, por si só, fato gerador do imposto de renda. Desse modo, submeter os valores recebidos pelo alimentado a título de alimentos ou de pensão alimentícia ao imposto de renda representa nova incidência do mesmo tributo sobre a mesma realidade, isto é, sobre aquela parcela que integrou o recebimento de renda ou de proventos de qualquer natureza pelo alimentante. Essa situação não ocorre com outros contribuintes."* Ou seja, ocorreria então, novamente a tributação sobre o mesmo fato gerador.

Portanto, os pagamentos a títulos de pensão alimentícia não deve ser tributados pelo Imposto de Renda, visto que não é considerada uma forma de renda e, muito menos, considerada um acréscimo patrimonial. Além disso, em virtude do valor pago a titulo de pensão alimentícia já ter sido tributado, a nova tributação seria considerada um *bis in idem*, já que ensejaria uma tributação sobre o mesmo fato gerador.

ARTIGO

A Gestão tributária e a tríade ESG – Perspectivas de impacto nos negócios

Raimundo José de Oliveira

Lattes: Orcid:

Raimundo José de Oliveira Advogado OAB/CE n° OAB/CE 46.277, pós-graduando em Direito Tributário, membro da Comissão de Direito Tributário e da Comissão de Direito Marítimo, Portuário, Aeroportuário e Aduaneiro da OAB/CE, engenheiro eletricista, com especialização em segurança do trabalho, gestão ambiental, engenheiro de produção, engenheira portuária, e MBA em gestão empresarial Unifor/Wharton School.
Email: raimundo.adv23@gmail.com

A Gestão Tributária é uma prática que todas as empresas precisam introduzir nos seus negócios para serem competitivas, exigindo destas empresas aprimoramento técnico adequado aos seus processos. O desafio encontrado esbarra principalmente na necessidade do conhecimento da legislação tributária brasileira, e como todos sabem, está repleta de normativos, normas, decretos e leis.

Nos últimos anos, uma nova pauta tem trazido expectativas de impacto nos negócios, relativamente, na governança corporativa, de modo a tornar o ambiente de negócio mais atualizado com adoção de medidas mais competitivas que promovam o crescimento e desenvolvimento empresarial.

A Agenda ESG foi introduzida a partir de 2004, através do Global Compact Initiative[1] , e buscou incentivar as empresas, de forma voluntária, a terem compromissos para incorporar em seus negócios, princípios de sustentabilidade universais, considerando os Objetivos de Desenvolvimento Sustentáveis[2].

O enquadramento na governança corporativa da tríade presente na agenda ESG (environmental, social, e corporate governance), na concepção em português para Ambiental, Social e Governança Corporativa, significa que a empresa se compromete a introduzir ações que estejam aderentes a esses conceitos.

Mas como a Gestão Tributária se manifesta na organização e se beneficia das suas ações praticadas na Agenda ESG? Esta é uma pergunta cuja resposta ainda precisa ser melhor pensada pelos empresários que tenham interesse em aderir estas práticas.

Toda medida de mudança a ser incorporada no negócio precisa ser avaliada, considerando o investimento a ser aportado para a nova estratégica empresarial. Por isso, ao pensar em aderir aos aspectos das boas práticas do ESG, a empresa necessita avaliar quais requisitos serão refletidos no planejamento tributário, e como isso retornará como ganhos reais para a empresa.

1 United Nations Environment Programme Finance initiative, **A legal framework for the integration of environmental, social and governance issues into institutional investments**. Disponível em https://www.unepfi.org/fileadmin/documents/freshfields_legal_resp_20051123.pdf . Acesso em: 20 de nov. de 2022..

2 **United Nations Global Compact,** Disponível em: https://www.unglobalcompact.org/sdgs/about . Acesso em: 20 de nov. de 2022.

Seria possível pensar em obter incentivos fiscais através da adesão à agenda ESG? Os investidores que desejarem introduzir em seus negócios boas práticas de ESG, necessitam pensar em quais áreas pretendem investir, tendo em vista que muitas das empresas que atuam em parceria com os investidores de ESG, são empresas que lidam com empreendimentos ambientais, que incluem redução dos gases de efeito estufa, gerenciamento de resíduos, energias renováveis, e biodiversidade[3].

Incorporar ações sociais sustentáveis no negócio, também, envolvem investimentos específicos dentro das empresas ou através de entidades que possam obter recursos das empresas para atuarem em forma de parceria.

Já os aspectos a serem introduzidos da governança corporativa, estes são inseridos nos processos impactantes da empresa, e muitas vezes através de parcerias com empresas especializadas que possam diagnosticar os riscos do negócio, principalmente, aqueles voltados ao atendimento dos controles tributários, a fim de garantir uma maior segurança tributária, Para isso ocorrer, a condução de um planejamento tributário alinhado aos ESG permitirá que a empresa esteja adequada aos olhos dos investidores.

Neste ponto, é importante que a empresa tenha em mente onde ela pretende chegar aderindo ao ESG. A opção em aderir a agenda ESG precisar ser analisada não somente em ter um negócio com esta nova perspectiva no seu planejamento estratégico, é necessário avaliar se esta dimensão estratégica não aumentará suas despesas, ao invés de aumentar os lucros.

Em julho de 2022, a Incorporadora BlackRock fez um anúncio para os consultores financeiros sobre a escassez de investimentos em valores-base entre gestores de fundos ESG[4], o que induziu a um repensar através das indústrias, pois houve uma recomendação para que os fundos ESG reduzissem seus investimentos em posições de tecnologia e de pequena capitalização, e bloqueassem os ganhos de commodities e ações de energia.

Essa decisão demonstra uma percepção de como os investidores potencialmente aderentes à agenda ESG, tratam as questões de mudança de perspectivas estratégicas em suas empresas, o que nos leva a uma introspecção empresarial para que antes de decidir introduzir conceitos de sustentabilidade, avaliar qual seu impacto ao seu negócio e quão relevante será para a empresa na manutenção e sustentabilidade financeira dos negócios.

Neste contexto, reforça-se a importância do planejamento tributário na empresa, e como a agenda ESG poderá ser incorporada a este procedimento, pois até este momento, não há na legislação tributária brasileira, medidas que possam induzir os empresários brasileiros em aderirem à agenda ESG. Uma reforma tributária que tenha a proposta de garantir a incorporação de um compromisso do contribuinte, de colaborar com o bem comum, deve ser alinhado com o poder de tributação do fisco, sem comprometer a capacidade contributiva do contribuinte[5].

As mudanças induzidas na gestão tributária por conta da globalização têm forçado as empresas a se tornarem mais competitivas, exigindo ações rígidas na promoção do crescimento sustentável e desenvolvimento empresarial, e essas medidas podem colaborar com o Planejamento Tributário Estratégico dessas empresas[6].

Existem empresas especializadas que são orientadas para avaliar os indicadores de aderência ESG, tais como: Bloomberg, Sustainalytics e S&P Global[7], onde estes critérios impactam na análise da relevância financeira concreta de empresas, cujos perfis são listados em um ranking com as melhores pontuações.

---

3 Usaman Hayat & Matt Orsagh. Environmental, Social and Governance Issues in Investing: a guide for investment Professionals. **CFA Institute**. 2015. Citado por Jacob Fonseca. 2020. Jornal Illinois Negócio Jurídico. Volume 25. p.6. Disponível em:<http://publish.illinois.edu/illinoisblj/files/2020/06/7-Jacob-Fonseca-rise-of-ESG- Investing.pdf>. Acesso em: 20 de nov. de 2022.

4 Financial Advisor.2022. Disponível em https://www.fa-mag.com/news/blackrock-tilts-the-tables-on-esg- toward-value-stocks-68859.html?section=> Acesso em: 20 de nov. de 2022.

5 BIFANO, E.P. **A reforma tributária deveria considerar os princípios do ESG/Tributação? Consultor Jurídico**. 27/04/2022. Disponível em:< https://www.conjur.com.br/2022-abr-27/consultor-tributario-reforma-tributaria- deveria-considerar-principios-esg-tributacao>. Acesso em: 20 de nov. de 2022.

6 JORDÃO, R.V.D.; OLIVEIRA, G.R.de. **Gestão Tributária nas atividades de reorganização societária em empresas de minas gerais.** Enfoque Reflexão: Contábil, vol. 35, núm. 3, septiembre-diciembre, 2016, pp. 139-157. Universidade Estadual de Maringá. Brasil. Disponível em: < http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307147557009> Acesso em 20/11/2022.

7 Bloomberg, Sustainalytics e S&P Global. Disponível em:https://www.esganalytics.io/insights/top-10-esg-data-providers. Acesso em: Acesso em: 20 de nov. de 2022.

A metodologia pode variar conforme cada empresa especializada, o que não impede de termos diferentes rankings de empresas com ESG elevado.

Portanto, qualquer proposta de adesão à agenda ESG, a empresa necessita priorizar em seu Planejamento Tributário Estratégico, os fatores relevantes que possam garantir que tais investimentos ofereçam o retorno esperado dentro do universo competitivo do mercado financeiro.

ARTIGO

llações sobre o FGTS e a vedação ao pagamento direto ao funcionário, a possibilidade de legitimação através do crivo do judiciário e a necessidade de redução dos valores em execução fiscal

Helder Braga Arruda Junior

Lattes: Orcid:

Procurador do Estado de Alagoas. Secretário-geral da Comissão de Direito Tributário da OAB-CE. CEO da HB – advocacia e consultoria. Secretário Geral Adjunto da ASOCIACIÓN LATINO AMERICANA DE DERECHO MEDICO, CAPÍTULO BRASIL – ASOLADEME-BRASIL. Conselheiro empresarial. E-mail: helder.bragajr@gmail.com.

Emanoel Lima dos Santos

Lattes: Orcid:

Pós-Graduando em Planejamento Tributário pela UniBagozzi. Graduado em Direito pelo Centro Universitário Tiradentes (UNIT). Advogado. Coordenador de Inclusão Digital da Caixa de Assistência da OAB Alagoas. Membro da Comissão de Estágio e Exame da Ordem da OAB Alagoas. E-mail: advemanoellima@gmail.com.

As questões pertinentes ao pagamento do FGTS diretamente aos empregados, em acordos homologados pela Justiça do Trabalho, há muito têm ocasionado problemas ao judiciário e aos empregadores. Isso porque a regra do art. 18, da Lei nº 8.036/90[1], com a redação dada pela Lei nº 9.491/97[2] , veda o pagamento direto ao empregado, todavia, é necessário ter-se em mente, que os acordos homologados pela justiça do trabalho passaram pelo crivo do Poder Judiciário, legitimando-os, de modo que não se mostra razoável exigir que o empregador tenha que pagar, novamente, o mesmo valor já considerado justo e suficiente pela Justiça do Trabalho.

As divergências sobre o tema se arrastam ao longo dos anos, provocados pela resistência da Fazenda Pública em aceitar os pagamentos, relativos ao FGTS, realizados através de acordos devidamente homologados, sob a premissa de que caso ocorra o reconhecimento do pagamento de FGTS diretamente ao trabalhador em Ação Trabalhista, não poderia o trabalhador dar quitação de valores que não são de sua titularidade. E, ainda, de que o pagamento direto revelaria dupla

1 BRASIL. Lei nº 8.036 de 11 de maio de 1990. **Dispõe sobre o fundo de garantia do tempo de serviço e dá providências**. Diponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8036consol.htm. Acesso em19 de nov. de 2022.

2 BRASIL. Lei nº 9.491 de 9 de setembro de 1997. **Altera procedimentos relativos ao Programa Nacional de Desestatização, revogada a Lei nº 8.031 de 12 de abril de 1990, e dá outras providências**. Diponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8036consol.htm. Acesso em 21 de nov. de 2022.

ilegalidade, a ser considerada sob os seguintes vieses: a) o do descumprimento da obrigação do empregador de depositar, e b) o da inobservância das limitações legais do trabalhador ao levantamento de valores.

Pois bem. Sobre os pagamentos efetuados na esfera Judicial, cumpre tecer duas observações relevantes a solução das divergências.

A primeira diz respeito ao fato de que, ante as alterações empreendidas pela Lei n.º 9.494/97 no artigo 18 da Lei n.º 8.036/90, os Tribunais pátrios adotaram o entendimento de que "Até o advento da Lei n. 9.491/97, o art. 18 da Lei n. 8.036/90 permitia o pagamento direto ao empregado das parcelas relativas ao depósito do mês da rescisão, ao depósito do mês imediatamente anterior (se ainda não vencido o prazo para depósito) e aos 40% (demissão sem justa causa) ou 20% (culpa recíproca ou força maior) de todos os depósitos realizados durante a vigência do contrato de trabalho. Com a entrada em vigor da Lei n. 9.491/97, o pagamento direto ao empregado passou a ser vedado, devendo o empregador depositar todas as parcelas devidas na conta vinculada do FGTS." (REsp 1255039/RN, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/06/2011, DJe 03/08/2011).

Contudo, em oposição a tal posicionamento, mesmo os pagamentos efetuados diretamente ao trabalhador da esfera judicial após o referido marco devem ser considerados. Isso porque, além de haver manifestação judicial transitada em julgado sobre referidos valores, através da homologação do acordo judicial firmado - a demandar, pois, que quaisquer medidas tendentes a reavê-los ou rediscutir a questão se dê, primeiramente, naquela seara - os depósitos chegaram, de qualquer modo, ao seu destinatário final, sendo inquestionável que o saldo das contas vinculadas pertencem exclusivamente ao trabalhador.

É indiscutível que, em que pese haver entendimento jurisprudencial no sentido de que, após a entrada em vigor da Lei nº 9.491/97, os valores de FGTS pagos pelo empregador diretamente ao empregado, por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, não podem ser deduzidos do total exigido na execução fiscal, essa orientação não merece prevalecer se o pagamento foi comprovadamente efetuado por meio da Justiça do Trabalho, visto que a alteração da legislação não modifica o fato de que se estaria cobrando em duplicidade esse crédito.

A segunda observação concerne à titularidade/destinação dos valores devidos pelo empregador como consectários da mora no recolhimento do FGTS previsto no artigo 22 da Lei n.º 8.036/90, consistentes em juros, multa e atualização monetária.

A esse respeito, tem-se que a correção monetária e os juros moratórios devidos pelo empregador com fulcro no artigo 22 da mesma Lei compõem o crédito do trabalhador. Já em relação à multa ali prevista, sendo hoje pacífico o entendimento de que possui natureza administrativa, e não contratual, deve ser revertida em favor do Fundo.

Feitas tais considerações, tem-se, portanto, que as seguintes premissas devem ser consideradas ao se analisar a alegação de pagamento direto, ora em foco: **i)** os valores pagos diretamente aos trabalhadores em acordos trabalhistas devem ser abatidos da dívida da empresa empregadora; **ii)** como tais valores pertencem ao trabalhador, como acima esclarecido, a existência de acordo, seja na Justiça laboral, seja no Juízo falimentar, no qual foi dada quitação - geral, restrita ao objeto da reclamação ou especificamente do FGTS referente ao período laborado -, impede, qualquer que seja o valor acordado, ainda que inferior ao efetivamente devido, não abarcando todas as competências, a cobrança, pela CEF/União, de valores adicionais a esse título; **iii)** os valores relativos à multa do artigo 22 da Lei n.º 8.036/90 devem ser incorporados ao Fundo e, assim, podem ser objeto de cobrança pela Caixa/União ainda que tenham sido eventualmente pagas na Justiça, ao empregado.

Diante disso, mesmo que o art. 18, da Lei nº 8.036/90, com a redação dada pela Lei nº 9.491/97 vede o pagamento direto ao empregado, deve-se ter em mente que os acordos passaram pelo crivo do Poder Judiciário, legitimando-os, de modo que não se mostra razoável exigir que o empregador tenha que pagar, novamente, o mesmo valor já considerado justo e suficiente pela Justiça do Trabalho.

Nesse sentido, já se posicionaram os tribunais pátrios:

> EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DE QUITAÇÃO PARCIAL DO DÉBITO. PARCELAMENTO ADMINISTRATIVO. FGTS. ACORDOS HOMOLOGADOS PERANTE À JUSTIÇA DO TRABALHO. CONTROVÉRSIA DE

> FATO. NECESSIDADE DE PERÍCIA CONTÁBIL. (TRF5 - Processo 08002059220184058502, AC - Apelação Cível - , Rel. Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira, 3ª Turma, julgamento: 24/09/2019)[3]

> TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ANULATÓRIA. MULTA. FGTS. PAGAMENTO REALIZADO DIRETAMENTE AO EMPREGADOS EM RAZÃO DE ACORDOS FIRMADOS NA JUSTIÇA DO TRABALHO. POSSIBILIDADE. ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO. APELAÇÃO NÃO PROVIDA. HONORÁRIOS MAJORADOS. (TRF5 - Processo 08031325520184058300, Apelação Cível, Rel. Desembargador Federal Rogério Roberto Gonçalves De Abreu (Convocado), 3ª Turma, Julgamento: 31/01/2019).[4]

Pois bem. A partir da resistência da Fazenda Pública (CEF/União), em acatar os pagamentos realizados, os contribuintes passaram a ter que lidar com um ambiente de grande insegurança jurídica, tendo que, muitas vezes, sofrer execuções infundadas, onde se buscam valores que já foram devidamente pagos pelos empregadores. Em verdade, não se inaugura nova modalidade de pagamento, ao revés da determinada regra do art. 18, da Lei nº 8.036/90, com a redação dada pela Lei nº 9.491/97, uma vez que se atinge a finalidade pretendida, assim, apesar da existência de irregularidade procedimental no pagamento, esta não deve se sobrepor à vedação de enriquecimento ilícito, que emergiria se o empregador fosse obrigado a efetuar os recolhimentos duas vezes.

Ante todo o exposto, o que se verifica é que os valores pagos diretamente aos trabalhadores em acordos trabalhistas devem ser abatidos da dívida da empresa empregadora. E que a resistência desarrozoada da CEF/União, tende apenas a abarrotar o judiciário pátrio, em busca de valores já quitados pelos contribuintes, demonstrando que a única preocupação da Fazenda Pública é a arrecadação de valores, não se importando se tais valores já foram repassados ou não ao devido titular.

3 BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação Cível. Processo 08002059220184058502.** Rel. Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira, 3ª Turma, julgamento: 24/09/2019)

4 BRASIL. Tribunal Regional Trabalho da 3ª Região. **Apelação Cível. Processo 08031325520184058300.** Rel. Desembargador Federal Rogério Roberto Gonçalves De Abreu (Convocado), 3ª Turma, Julgamento: 31/01/2019).

ARTIGO

A incidência do imposto sobre a renda de pessoa física para os rendimentos recebidos de forma acumulada

Ana Neyle Olímpio Holanda

Lattes: Orcid:

Advogada. Bacharela em direito pela Universidade Federal do Ceará- UFC. E-mail:. ananeyle@gmail.com

Rendimentos recebidos acumuladamente, ou RRA, são aqueles devidos pela fonte pagadora a pessoas físicas, referentes a obrigações que deveriam ter sido pagas em anos anteriores, mas, que somente serão recebidas em ano posterior, sendo que o pagamento ocorre de maneira acumulada, ou seja, correspondem ao recebimento, de uma só vez, de valores não pagos, que digam respeito a uma relação que ocorreu em mais de um ano.

Esses rendimentos, de forma geral, estão ligados ao montante dos valores acumulados auferidos em razão de rendimentos do trabalho, decorrentes de êxito em ação judicial ou não, como também, por aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela previdência social federal, dos estados, dos municípios, ou do distrito federal, em decorrência de pedidos administrativos procedentes, ou por êxito em ação judicial.

Assim, o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), a ser retido pela fonte pagadora à data do pagamento do valor resultante de ação judicial ou do pedido administrativo, deveria incidir sobre o valor global recebido, considerando-se a data do seu recebimento como a data do fato gerador da obrigação tributária, assim, embora as verbas reclamadas dissessem respeito a um lapso temporal de vários anos, a tributação incidia de forma acumulada, tratando-se tais rendimentos como se, em sua totalidade, correspondessem ao ano do recebimento.

A tributação sobre tais rendimentos era tratada pelo art. 12, depois 12-A, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988[1], cujo entendimento da Administração Tributária Federal era de que os RRA deveriam ser tributados pelo regime de caixa, ou seja, com o imposto sobre a renda incidindo sobre seu valor total, tratando-se tais rendimentos como se, em sua totalidade, correspondessem ao ano do recebimento.

A tributação dos RRA na sistemática do art. 12, depois 12-A, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, plasmava uma injustiça fiscal, vez que, se os valores houvera sido

1 BRASIL. Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988. **Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 29 de nov. de 2022.

pagos nos meses devidos, a incidência do IRRF se mês a mês, sob a incidência de uma alíquota inferior, ou até seriam isentos, diferentemente dos RRA, que envolviam valores correspondentes a vários exercícios fiscais, com isso, os montantes, em sua grande maioria, atingiam somas consideráveis, o que implicava na tributação sujeita a alíquotas muitos maiores, resultando em tributação que chegavam a grandes somas, causando indignação nos contribuintes.

Desta feita, não raras vezes, quando deixava de ser feita a retenção do IRRF, pelas respectivas fontes pagadoras, os contribuintes eram submetidos a autos de infração, lavrados pela Administração Tributária Federal, que configuravam montante consideráveis, com a incidência de multa de ofício, com o valor mínimo de 75% (setenta e cinco por cento), e juros pela taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia, a conhecida taxa SELIC.

Entretanto, com a edição da Lei nº 12.350, de 20/12/2010[2], que modificou o art. 12-A, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, a abordagem da tributação passou a considerar o exercício fiscal correspondente aos rendimentos auferidos, o que busca adequar a incidência do imposto aos meses correspondentes às obrigações pagas, determinando que os RRA, quando correspondentes a anos-calendários anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, considerando-se o mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês. Deste modo, os RRA passaram a ter uma tributação específica em decorrência disso, estando sujeitos, por ocasião do pagamento das verbas, à incidência de IRRF, a uma alíquota de 3% (três por cento) sobre o total do valor, devendo ser submetidos à Declaração de Ajuste Anual do IRPF.

A nova forma de tributação leva em conta as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem os valores recebidos, devendo o cálculo considerar os fatos geradores da obrigação tributária de forma anual, considerando-se cada mês, e não de modo globalizado, na data do recebimento. Essa mudança na legislação deve-se à manifestação reiterada do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que, nos casos de RRA, entendeu que deveria ser afastado o regime de caixa, adotando-se o regime de competência.

Nesse sentido, no âmbito do STJ, foram exaradas reiteradas decisões no sentido de que o artigo 12, depois 12-A, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, disciplina "o momento da incidência" e "não a forma de calcular o imposto", fixando o entendimento, em sede de Recursos Repetitivos, de que o imposto incidente sobre benefícios pagos acumuladamente devem ser calculado pelo regime de competência, como expresso no julgado do AgRg no AgRg no REsp 1332443/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJ. 18/12/2012, DJe. 08/02/2013.[3]

Diante das manifestações jurisprudenciais do Tribunais Superiores, acerca da tributação dos RRA, infere-se que, mesmo para os fatos geradores ocorridos sob a égide do art. 12 da Lei 7.713, de 22/12/1988, o imposto sobre a renda incidente sobre os benefícios pagos acumuladamente deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos, observando a renda auferida mês a mês pelo sujeito passivo do tributo, não sendo legítima a cobrança com parâmetro no montante global pago extemporaneamente.

O entendimento do STJ firma-se no sentido de que, ao dispor sobre os RRA, o art. 12 da Lei 7.713, de 22/12/1988, disciplina o momento da incidência do imposto de renda, porém, nada diz a respeito das alíquotas aplicáveis a tais rendimentos, devendo a tributação ser adequada a cada mês em que deveria ter sido pago o valor devido, com a tributação adequando-se à realidade dos fatos geradores.

2 BRASIL. Lei 12.530, de 20 de dezembro de 2020. **Dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, da Copa das Confederações Fifa 2013 e da Copa do Mundo Fifa 2014**; promove desoneração tributária de subvenções governamentais destinadas ao fomento das atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nas empresas; altera as Leis nºs 11.774, de 17 de setembro de 2008, 10.182, de 12 de fevereiro de 2001, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.959, de 27 de janeiro de 2000, 10.887, de 18 de junho de 2004, 12.058, de 13 de outubro de 2009, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.024, de 27 de agosto de 2009, 9.504, de 30 de setembro de 1997, 10.996, de 15 de dezembro de 2004, 11.977, de 7 de julho de 2009, e 12.249, de 11 de junho de 2010, os Decretos-Leis nºs 37, de 18 de novembro de 1966, e 1.455, de 7 de abril de 1976; revoga dispositivos das Leis nºs 11.196, de 21 de novembro de 2005, 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12350.htm. Acesso em: 29 de nov. de 2022.

3 BRASIL. Agravo REsp 1332443, de 08 de fevereiro de 2013**. Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/897372366 . Acesso em: 29 de nov. de 2022.

Entretanto, mesmo diante de tão firme e pacífica jurisprudência do STJ, as manifestações do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão do Ministério da Economia a quem compete o julgamento, em segunda e terceira instância, de processos administrativos fiscais, de forma geral, têm sido por acatar a procedência dos autos de infração, cuja tributação se dera tendo por base de cálculo o montante global recebido, e o fato gerador como sendo a data do recebimento dos valores acumulados.

Isto em total dissonância com o que determina o artigo 62, em seu § 2º, do Regimento Interno do CARF [4](RICARF) que fica vedado aos membros das turmas de julgamento deste Emérito tribunal administrativo afastar a aplicação das decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973[5], ou dos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil (CPC-2015[6]), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Entretanto, impende registrar entendimento dissonante no julgamento de Recurso Voluntário, que resultou no Acórdão nº 2801-003.727, confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, (CSRF) do CARF, em julgamento de Recurso Especial, plasmado no Acórdão nº 9202-006, em que a Relatora do voto condutor do primeiro Acórdão entendeu que estaria configurado erro de cunho material na apuração do imposto devido, por aplicação incorreta do artigo 12 da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, implicando na nulidade do auto de infração.

Dessarte, forte no entendimento de que a aplicação correta do art. 12, depois 12-A, da Lei n 7.713, de 22/12/1988, ocorre sob a interpretação de que a tributação deve se dar com base na legislação de regência vigente à época dos respectivos fatos geradores, ou seja, nos respectivos meses em que os rendimentos deveriam ter sido pagos, considerando-se, para tal, as bases de cálculo e as alíquotas aplicáveis naquelas datas anteriores, e não na data do recebimento globalizado.

Sob tal pórtico, é de se concluir que, quando da apuração, por meio de auto de infração, lavrado pela Administração Tributária Federal, no tocante ao imposto devido, por aplicação incorreta do artigo 12, depois 12-A, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, tal exação fiscal não pode prosperar, pois que, contaminada pelo vício da nulidade absoluta.

Isto porque, não pode o agente tributário produzir um auto de infração fiscal quando não seja ele o veículo próprio para atingir o desiderato que a lei estabeleceu, consoante firme entendimento do STJ. E, quando a aplicação da legislação tributária se dá sob interpretação reconhecidamente equivocada, a exação fiscal está em total desconformidade com a norma de regência, devendo, portanto, ser declarada nula.

4 Conselho Administrativos de Recursos Fiscais – **CARF**. Disponível em: http://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/portarias/regimento-interno-do-carf-portaria-mf-343-09062015.pdf. Acesso em: 29 de nov. de 2022.

5 BRASIL. Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973. **Código de Processo Civil de 1973**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm. Acesso em: 30 de nov. 2022.

6 BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. **Novo Código de Processo Civil 2015**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm. Acesso em: 30 de nov. 2022.

Comissão
de Direito Tributário

Site da OAB/CE: https://oabce.org.br/

E-mail da Comissão: cet@oabce.org.br